



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

REVISIONSKVALITET OCH FÖLJSAMHET MOT REDOVISNINGSGREGLERING

En ansats till en förfinad studie av revisionskvalitet i svensk kommunal sektor

Magnus Thor

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	VT 2018
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg



GÖTEBORGS
UNIVERSITET

FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

Sammanfattning

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Titel (svensk):	Revisionskvalitet och följsamhet mot redovisningsreglering
Titel (engelsk):	Audit quality and compliance with accounting legislation
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	VT 2018
Handledare:	Pierre Donatella
Examinator:	Gustaf Kastberg
Nyckelord:	Revision, revisionskvalitet, redovisning, kommun, kommunal särart, agentteori, institutionell teori

Syfte: Tidigare studier av följsamhet mot redovisningsreglering i såväl svensk kommunal sektor (se exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) som kommunal sektor i andra länder (Verbruggen med flera 2011) har försökt förklara redovisningsval utifrån olika mått på revisionskvalitet. Revisionskvalitet innebär i detta fall att revisorn har förmågan att upptäcka och oberoendet att rapportera om brister i redovisningen (DeAngelo 1981). Vad tidigare studier *inte* har gjort är att kontrollera för om revisorn *faktiskt* har anmärkt på några brister. Denna kunskapslucka försöker föreliggande uppsats att fylla genom en mer förfinad kontrollvariabeluppsättning. Föreliggande uppsats försöker dessutom gå ett steg längre än tidigare studier genom att skärskåda en av de mest använda proxyerna för revisionskvalitet: anlitad revisionsbyrå. Viss litteratur från privat sektor pekar nämligen på det inte bara finn skillnader *mellan* byråerna, utan även *inom* dem (Francis & Yu 2009; Francis, Michas & Yu 2013). Föreliggande uppsats går således ett steg längre än tidigare studier av revisionskvalitet i kommunal sektor och inkorporerar även anlitat revisionskontor i sin studie.

Teori: Den teoretiska referensramen är skapad ur både agentteori, som förutsätter nyttomaximerande individer och ett agent-principal-förhållande där det råder informationsasymmetri mellan agenten och principalen (Jensen & Meckling 1976), och institutionell teori, som förutsätter att organisationer är kraftigt påverkade av sin omgivning när de fattar beslut (Meyer & Rowan 1977; DiMaggio & Powell 1983). Utifrån båda dessa teorier härrör uppsatsen sina två hypoteser: *H1. Anlitad revisionsbyrå påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen och*

H2. Anlitat revisionskontor påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen

- Metod:** För att undersöka om de samband som hypoteserna förutsätter genomförs en multipel regressionsanalys, där den beroende variabeln är ett följsamhetsindex över hur väl kommunerna lämnar de tilläggsupplysningar de enligt lagen om kommunal redovisning och Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer skall lämna. Utöver dessa variabler innehåller regressionsanalysen flera kontrollvariabler. Den viktigaste bland dessa kontrollvariabler är en variabel för om de sakkunniga revisorerna faktiskt anmärkt på brister bland tilläggsupplysningarna. Denna variabel är vad som utmärker föreliggande uppsats från tidigare studier. Bland variablerna för byrå respektive kontor fanns det ganska stora bortfall. En bortfallsanalys indikerade dock att det inte fanns några signifikanta skillnader mellan de kommuner som ingick och de som föll bort. Eftersom det bortfallet var mycket större för kontor än byrå skapades två olika delar av analysen. Dessa kallades studie ett, där kontor inte var med som variabel, respektive studie två, där kontoren ingick.
- Resultat:** Studie ett gav stöd för att anlitad revisionsbyrå påverkar följsamheten gentemot redovisningsreglering, vilket är i linje med tidigare studiers resultat (se exempelvis Donatella med flera 2018). Genom att ha kontrollerat för faktiskt anmärkning från revisorn har emellertid föreliggande uppsats tillfört tydligare och starkare resultat för att denna hypotes stämmer. Studie två hade problem med multikollinearitet, samvariation mellan de oberoende variablerna, vilket gör att dess resultat är något osäkert. Det går dock att uttrycka sig på så sätt att föreliggande uppsats ger ett initialt stöd för att hypotes två, att anlitat kontor påverkar följsamheten, stämmer. Detta något indikativa resultat är således inte helt övertydande, men kan ändå sägas ge stöd för att framtida forskning borde undersöka revisionsutföraren på en lägre nivå än endast byrå.

FÖRORD.....	1
1. INLEDNING	2
1.1 LAGEN OM KOMMUNAL REDOVISNING.....	2
1.2 RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING.....	3
1.3 ÖKAD TRANSPARENS OCH TILLÄGGSUPPLYSNINGAR.....	4
1.4 FÖLJSAMHET	4
1.5 KOMMUNAL REVISION OCH DESS UPPGIFT	5
1.6 SYFTE	6
1.7 FORSKNINGSFRÅGOR.....	7
1.8 DISPOSITION.....	7
2. TEORETISK REFERENSRAM	8
2.1 AGENTTEORI OCH REDOVISNINGSVÄL	8
2.2 INSTITUTIONELL TEORI OCH REDOVISNINGSVÄL	10
2.3 REVISION	11
2.4 REVISION I KOMMUNAL SEKTOR	12
2.5 REVISORER SOM NYTTOMAXIMERANDE INDIVID	13
2.6 HYPOTESER.....	14
3. METOD	18
3.1 ATT SVARA PÅ UPPSATSENS FRÅGOR	18
3.1 DATAINSAMLING.....	18
3.1.1 Beroende variabel	18
3.1.2 Oberoende variabler.....	20
Revisionsbyrå och kontor	20
3.1.3 Kontrollvariabler.....	21
Anmärkning	21
Revisionskostnad	22
Skattekraft	23
Storlek	23
Finansiell ställning.....	24
Län.....	24
3.3 FORTSÄTTNINGEN	25
3.2 BORTFALLSANALYS.....	26
4. RESULTAT	28
4.1 STUDIE ETT	28
4.1.1 Deskriptiv statistik.....	28
4.1.2 Korrelationsanalys	29
4.1.3 Regressionsanalys.....	31
Hypotes 1	33
Kontrollvariabler	33
Anmärkning.....	33
Revisionskostnad	34
Skattekraft	34
Finansiell ställning	34
Storlek.....	34
Län	34
4.2 STUDIE TVÅ.....	35
4.2.1 Deskriptiv statistik.....	35
4.2.2 Korrelationsanalys	37
4.2.3 Regressionsanalys.....	39
Hypotes 1	41
Hypotes 2	41
Kontrollvariabler	42
Anmärkning.....	42
Revisionskostnad	42
Skattekraft	42
Finansiell ställning	42
Storlek.....	42
Län	43
5. SLUTSATSER	44
5.1 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	46
6. KÄLLFÖRTECKNING.....	48
6.1 BÖCKER OCH VETENSKAPLIGA ARTIKLAR.....	48
6.2 INTERNETKÄLLOR.....	52
6.3 TRYCK UTAN NAMNGIVEN FÖRFATTARE	52
6.4 LAGAR.....	53
7. BILAGOR.....	54
7.1 BILAGA 1. SPECIFICERING AV UPPLYSNINGAR SOM LEGAT TILL GRUND FÖR UPPSATSENS BEROENDE VARIABEL	54

Förord

Så här innan uppsatsen börjar på riktigt skulle jag vilja framföra ett tack till mina föräldrar som har korrekturläst uppsatsen. Det kan inte ha varit en rolig upplevelse att i jakt på felstavningar traggla sig igenom den vägg av text som utgör uppsatsen.

Jag skulle också vilja rikta ett särskilt stort tack till min handledare Pierre Donatella som under arbetets gång givit mig många goda råd och synpunkter, framför allt med statistiken.

Magnus Thor

Göteborg, 24 maj 2018

1. Inledning

Den kommunala redovisningen kan sägas ha tre primära syften. Det grundläggande syftet är att skydda offentliga medel genom att upptäcka korruption. Det mellanliggande syftet är att underlätta en effektiv hantering av ekonomin. Det mer långtgående syftet är slutligen att utgöra underlag för visa på *accountability* (Chan 2003:14).

I offentlig sektor har dock redovisningen inte samma starka ställning som i privat sektor. I offentlig sektor är det i stället budgeten som är det överordnade ekonomiska dokumentet för att kungöra avsikter och hur medel för att nå dessa mål skall erhållas och spenderas (Chan 2003:14f). Till skillnad från vinstdrivande företag används redovisningsinformationen i offentlig sektor inte i ett framåtblickande syfte. I stället syftar redovisningen i offentlig sektor primärt till att ge underlag för ansvarsutkrävande (Chan 2003:18; Mack & Ryan 2006; Tagesson 2014:4). I en kommunal kontext kan man anta att kommuninvånarens marginalkostnader av att sätta sig in i kommunens ekonomiska förvaltning är högre än dennes marginalnytta av samma handling (Zimmerman 1977). Således är det viktigt att redovisningsinformationen är korrekt, följer alla lagar och är jämförbar från kommun till kommun.

Samtidigt har rörelsen mot en redovisning inspirerad av den privata sektorn även i offentlig sektor var påtaglig i hela västvärlden sedan 1980-talet (Brorström med flera 2005:141; Falkman & Tagesson 2008:271; Jagalla med flera 2011:135; Rossi med flera 2016:189) och kan sägas vara en del av den våg av styrningstrender som ofta går under benämningen *new public management* (Falkman & Tagesson 2008:271; Rossi med flera 2016:189). Viktiga delar av denna riktning mot en ny redovisning i Sverige har varit övergången till *redovisning på bokföringsmässiga grunder* (Falkman & Tagesson 2008:271), införandet av en kommunal redovisningslag (Brorström med flera 2011:15; Tagesson & Eriksson 2011:272) och instiftandet av ett organ med uppgift att tolka den nya lagen - Rådet för kommunal redovisning, som presenterar sina tolkningar i så kallade *rekommendationer*, vilka är tvingande för kommunerna att följa (Brorström med flera 2011:117f).

1.1 Lagen om kommunal redovisning

Lagen om kommunal redovisning, eller LKR, har varit i bruk sedan 1998 (Brorström med flera 2011:15; Tagesson & Eriksson 2011:272) och reglerar den kommunala externredovisningen, det vill säga den information om kommunens finansiella resultat och ställning som skall lämnas till kommuninvånare och andra intressenter (Brorström med flera 2011:33). LKR kan sägas vara en vidareutveckling av och ett slags ratifikation av den så kallade Lf/Kf-86-modellen (Tagesson & Eriksson 2011:272), en modell för kommunal redovisning som under 1980-talet utarbetades av de

dåvarande organisationerna Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (sedermera sammanslagna till Sveriges Kommuner och Landsting) (Donatella 2010:114; Brorström med flera 2011:21f). Tidigare hade redovisningen varit baserad på kassamässiga grunder med ett tydligt formulerat förmögenhetsskydd, vilket avsåg att se till att kommunernas förmögenhet inte skulle minska (Donatella 2010:113; Brorström med flera 2011:21). Av flera olika anledningar började emellertid denna ordning under 80-talet kännas obsolet. Framför allt framhölls att modellen var svårbegriplig, opassande för den expanderande kommunsektorns situation och att den rådande höga inflationen gjorde det orimligt att kontrollera förändringar i förmögenheten (Donatella 2010:114). 1980-talets redovisningsförändringar innebar ett tydligt steg i riktning mot redovisning på bokföringsmässiga grunder i den svenska kommunsektorn (Brorström med flera 2005:141; Donatella 2010:115), men dessa regler kring redovisningen fungerade vid denna tid endast som ett frivilligt regelverk. Först 1998 blev alltså redovisning på bokföringsmässiga grunder lagstadgat i kommunal sektor (Tagesson & Eriksson 2011:272).

Redovisning på bokföringsmässiga grunder innebär att den finansiella rapporteringen inte är förknippad med faktiska in- och utflöden av pengar (se exempelvis Buschman med flera 2016:46), utan i stället redovisar intäkter och kostnader i den period de är hänförliga till (se exempelvis Falkman och Tagesson 2008:271). Tanken bakom redovisning på bokföringsmässiga grunder i kommunal sektor har exempelvis varit att få en mer användarvänlig redovisning (Jagalla med flera 2011:135) och har beskrivits som en del av rörelsen mot att få offentlig sektor att likna privat sektor (Brorström med flera 2005:141; Jagalla med flera 2011:135). Värt att notera är dock att det finns vissa problem med redovisning på bokföringsmässiga grunder, ty denna form av redovisning ger upphov till större mätproblem och subjektivitet i bedömningar än redovisning på kassamässiga grunder (Chan 2003:17). Viss litteratur påpekar därför brister med redovisning på bokföringsmässiga grunder i offentlig sektor, genom att de bokföringsmässiga grunderna ger ökade risker för missförstånd, fördunklande och manipulation av redovisningen (se exempelvis Jagalla med flera 2011:135f).

1.2 Rådet för kommunal redovisning

I förarbetena till LKR ges förslag till ett oberoende standardsättande organ för redovisningsfrågor inom den kommunala sektorn (Brorström med flera 2011:117). Med anledning av detta bildades 1997 Rådet för kommunal redovisning (RKR) (Brorström med flera 2011:117). RKR:s främsta uppgift blev att främja och utveckla god redovisningssed utifrån LKR (Brorström med flera 2011:118). Utifrån LKR och praxis skall RKR därför författa och sprida rekommendationer gällande tolkningar och klargöranden av samt komplement till LKR (Brorström med flera 2005:58).

Enligt RKR är transparens och jämförbarhet en grundläggande förutsättning för kommunal redovisning. ”Felaktig, bristfällig eller på annat sätt missvisande redovisning” kan ge läsaren av den finansiella rapporteringen ett missvisande beslutsunderlag i bedömningen av kommunens verksamhet och ekonomiska förvaltning (RKR, i SOU 2016:24, 278f). Därigenom försvåras möjligheten till att bedöma det politiska styrets *accountability*, som alltså är ett av redovisningens primära syften.

1.3 Ökad transparens och tilläggsupplysningar

För att göra redovisningen mer transparent och användarvänlig specificerar redovisningsregleringen diverse tilläggsupplysningar som kommunerna måste lämna över sådant som inte skulle framgå av redovisningen i sig själv. Dessa tilläggsupplysningar till redovisningen stipuleras av både lagstiftning och rekommendationer och behövs för att årsredovisning skall ge den rättvisande bild av resultat och ställning som efterfrågas av lagstiftaren (RKR 2013b:3). Dessa tilläggsupplysningar har dock visat sig utelämnats från kommunernas redovisning i stor utsträckning. Den ökade transparens som lagstiftaren och RKR efterfrågar går således förlorad när alla upplysningar som kommunerna är ålagda att lämna *inte* lämnas. I slutändan kan lag- och rekommendationsavvikelse bli en fråga om att kommuninvånarna får ett undermåligt underlag för ansvarsutkrävande. Eftersom det förekommer såpass mycket redovisningsmanipulation i sektorn (Donatella 2016; Donatella med flera 2018) blir transparensen i redovisningen extra viktig när det kommer till att bedöma huruvida den ekonomiska rapporteringen är upprättat enligt lag och rekommendationer.

1.4 Följsamhet

Studier har indikerat att svenska kommuners följsamhet gentemot redovisningsregleringen generellt sett är låg (RKR 2006; Falkman & Tagesson 2008; RKR 2013a; Haraldsson 2016). I en studie från 2008 (Falkman & Tagesson 2008) framkom att RKR:s rekommendationer inte följdes i någon större utsträckning. Författarna bakom denna studie pekade på låg kompetens hos redovisarna, rekommendationernas dåliga ställning hos redovisarna, oklarheter bland rekommendationerna och dålig revisionskvalitet som förklaringsfaktorer till den dåliga följsamheten (Falkman & Tagesson 2008:281). Även tidigare och senare studier har pekat på dålig följsamhet av både redovisningslagstiftning och RKR:s rekommendationer (RKR 2006; RKR 2013a; Haraldsson 2016).

Att revisionskvaliteten är låg (Tagesson & Eriksson 2011:274) är tillsammans med antagandet att organisationer har svårt att ändra sig (det vill säga institutionell teori, se Meyer &

Rowan 1977 och DiMaggio & Powell 1983) är vanliga förklaringar till varför det är svårt att implementera redovisningsreglering i den kommunala sektorn. Revisionskvalitet definieras här som revisionernas förmåga att finna och vilja att rapportera om felaktigheter i redovisningen (DeAngelo 1981; Deis & Giroux 1992) och har använts som förklaring till redovisningsval av studier i både Sverige (Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) och andra länder (Verbruggen med flera 2011). Att revisionen skulle ha en sådan markant påverkan på hur organisationer agerar kan också sägas vara revisionens uttalade syfte.

1.5 Kommunal revision och dess uppgift

En kommun kan sägas vara uppdelad i tre grundfunktioner: den beslutande, den verkställande och den granskande. De två förstnämnda utgörs av kommunfullmäktige respektive kommunstyrelsen (SKL 2014:11). Den tredje, det vill säga den granskande funktionen, är de förtroendevalda revisorerna som utses av fullmäktige att granska kommunens verksamhet och räkenskaper (SKL 2014:12). De förtroendevalda revisorerna måste vara minst fem till antalet (KL 12 kap. 5 §).

Revisionen har enligt kommunallagen (12 kap. 1 §, andra stycket) tre grundläggande funktioner: att pröva ”om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig”. Revisionens uppdrag kan alltså sägas vara tämligen brett. I denna uppsats är det bedömningen av räkenskaperna som är av intresse. All annan revision, som exempelvis verksamhetsrevision, bortses från.

Varje år lämnar revisionen en berättelse om vad de gjort under året och vad de kommit fram till i sina granskningar. I denna berättelse lämnas bland annat en redogörelse för hur revisionen bedömt räkenskaperna, om de tillstyrker eller avstyrker godkännande av dem och om de har riktat några anmärkningar (SKL 2014:49). När de förtroendevalda revisorerna ger sitt utlåtande över räkenskaperna utgår de från en granskning av årsredovisningen som ett så kallat sakkunnigstöd eller sakkunnig revisor har författat (SKL 2014:47). Enligt kommunallagen (12 kap. 8 §) skall de förtroendevalda revisorerna biträdas av sådana sakkunniga, det vill säga professionella, revisorer. De förtroendevalda revisorerna bestämmer själva omfattning av sakkunnigstödet och ansvarar för själva inhandlandet (SKL 2014:9), utifrån av kommunfullmäktige beslutade ekonomiska ramar (Collin med flera 2017:392). Trots att sakkunnigstödet är lagreglerat är de sakkunniga revisorerna endast biträden till de förtroendevalda revisorerna. De förtroendevalda revisorerna, som kan ses som ett slags interna revisorer, bestämmer över revisionen, vilket har föranlett diskussioner kring den kommunala revisionens oberoende gentemot dem de granskar (Tagesson & Eriksson 2011:276).

De sakkunniga revisorerna kan vara anställda hos kommunen, det vill säga att kommunen har ett eget revisionskontor, eller köpas som en tjänst från en revisionsbyrå (SKL 2014:20). Några formella krav på kompetens hos de sakkunniga finns inte (Tagesson & Eriksson 2011:277; SKL 2014:20), till skillnad från privat sektor (se exempelvis *aktiebolagslagens* nionde kapitel, paragraf 11–16 och *revisorslagen*, som stipulerar att vissa företag måste ha auktoriserad eller godkänd revisor respektive vilka krav som ställs på revisorns kompetens). Tidigare år har kommunerna engagerat någon av de så kallade *Big 4*-byråerna, EY, Deloitte, KPMG och PwC, eller haft ett eget revisionskontor. Att ha eget kontor har dock varit ovanligt (Collin med flera 2017:399).

1.6 Syfte

Tidigare studier (exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Verbruggen med flera 2011; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) har försökt förklara kommunernas avvikelser från redovisningsregleringen utifrån olika mått på revisionskvalitet. Eftersom faktisk revisionskvalitet är svårt att operationalisera (Tagesson med flera 2006:1) har dessa mått endast varit proxyer, ställföreträdande mått, för revisionskvalitet, vilket är vanligt inom revisionslitteraturen i stort (DeAngelo 1981:186; Tagesson med flera 2006:1f). Vad dessa studier har tänkt sig är att god revision leder till god redovisning, vilket också kan vara fallet. Emellertid är det så, vilket kommer framgå tydligare senare i uppsatsen, att revisionen inte åtnjuter samma starka ställning i kommunal sektor som de gör i privat sektor. Under förutsättning att den redovisningsskyldige inte har någon större respekt för revisorn kan den vara så att revisorn faktiskt anmärker på felaktigheter, det vill säga att revisionskvaliteten är hög, *samtidigt* som redovisningen är av lägre kvalitet (Bäck 2018:88).

Föreliggande uppsats försöker råda bot på detta problem genom att gå ett steg längre än tidigare studier genom att kontrollera för *faktisk* anmärkning från revisorn i studien på följsamhet mot redovisningsreglering. Uppsatsens syfte är dessutom att skärskåda en av de mest använda proxyerna för revisionskvalitet på i kommunal sektor: anlita revisionsbyrå. Tidigare studier har visat på skillnader i följsamhet mot redovisningsreglering beroende på vilken byrå kommunen anlitar för revision. Viss litteratur (Francis & Yu 2009; Francis, Michas & Yu 2013) om privat sektor har dock visat på skillnader *inom* själva byråerna. Föreliggande uppsats ämnar därför undersöka om detta även stämmer i svensk kommunal sektor.

1.7 Forskningsfrågor

Med anledning av den kommunala särarten, vad tidigare studier pekat på och vad tidigare studier *inte* kontrollerat för eller undersökt lyder uppsatsens forskningsfrågor:

- 1. Med de sakkunniga revisorernas granskningsrapport i beaktande, påverkar anlita revisionsbyrå kommunernas följsamhet mot redovisningsregleringen?*
- 2. Med de sakkunniga revisorernas granskningsrapport i beaktande, påverkar anlita revisionskontor kommunernas följsamhet mot redovisningsregleringen?*

1.8 Disposition

I nästa kapitel redogörs för föreliggande uppsats teoretiska referensram. Denna kommer leda fram till att två hypoteser formuleras. Hur uppsatsen tänker svara på forskningsfrågorna och undersöka hypoteserna följer sedan i kapitel 3, *Metod*. I kapitel 4, *Resultat*, presenteras resultatet av korrelationsanalyser och regressionsanalyser. Slutligen kopplas resultatet och den teoretiska referensramen samman med uppsatsens syfte och forskningsfrågor i kapitel 5, *Slutsatser*. Där ges också förslag till framtida forskning. Därefter följer en källförteckning över använda referenser. För den intresserade läsaren återfinns en specificering över de tilläggsupplysningar som används till uppsatsens beroende variabel längst bak i uppsatsen.

2. Teoretisk referensram

Vanliga förklaringar till varför det är svårt att implementera redovisningsreglering i den kommunala sektorn är att organisationer har svårt att ändra sig (det vill säga institutionell teori, se Meyer & Rowan 1977 och DiMaggio & Powell 1983) och att revisionskvaliteten är låg (Tagesson & Eriksson 2011:274). Revisionskvalitet definieras här som revisionernas förmåga att finna och vilja att rapportera om felaktigheter i redovisningen (DeAngelo 1981; Deis & Giroux 1992).

Föreliggande uppsats kommer i sin teoretiska referensram försöka ringa in hur två olika teorier, agentteori och institutionell teori, kan användas för att förklara redovisningsval och hur revisionskvalitet enligt båda teorierna är en viktig förutsättning för att kunna implementera redovisningsreglering. Den teoretiska referensramen kommer till slut leda fram till formulerandet av två hypoteser som båda har stöd av såväl agentteori som institutionell teori. Uppsatsen kan därför sägas ha ett *eklektiskt* tillvägagångssätt, där två teorier används som komplement till varandra (se exempelvis Neu & Simmons 1996; Carpenter & Feroz 2001; Falkman & Tagesson 2008; Collin med flera 2009; Tagesson & Ekström 2013).¹

2.1 Agentteori och redovisningsval

När man studerar redovisning eller redovisningsval är det vanligt att använda sig av någon form av agentteori (Neu & Simmons 1996:409; Feroz & Carpenter 2001:566; Falkman & Tagesson 2008:273). I agentteori utgår man från ett så kallat agent-principal-förhållande, vilket innebär ett kontraktliknande förhållande där en part (principalen) har lämnat ifrån sig beslutsfattande makt över sina resurser till en annan part (agenten) (Jensen & Meckling 1976:308). Eftersom agentteorin också förutsätter att individer är nyttomaximerande och drivs av ett stort egenintresse finns det med denna tankeriktning alltid en risk att agenten kommer att försöka bryta mot kontrakten genom att verka opportunt (Jensen & Meckling 1976:308; Zimmerman 1977:117; Watts & Zimmerman 1978:113; Ingram & Dejong 1987:247).

Att beskriva agent-principal-förhållandet i privat sektor är relativt enkelt (Pina med flera 2009:768). Idealbilden av ett företag har ägare (principal) och en företagsledning (agent) (Jensen & Meckling 1976:309). Ägarna är de som genom insatt kapital har skapat företagets resurser. Eftersom ägarna ser det insatta kapitalet som en investering har de alltid krav på att kapitalet så småningom skall förränta sig. Skulle ägarna anse att pengarna skulle ha större chans att öka i värde i en alternativ placering lyfter de sitt kapital från företaget. I utbyte mot att de lämnar ifrån sig sitt

¹ Notera dock att agentteori och institutionell teori på ingalunda sätt *alltid* används komplementärt till varandra.

kapital kräver också ägarna en finansiell redogörelse hur företaget presterar, och önskar därigenom att mildra den informationsasymmetri som föreligger mellan ägare och ledning (Zimmerman 1977:110; Collin med flera 2004:5; Tagesson 2010:4). Det är denna redogörelse som kallas externredovisning, eller ofta bara redovisning. När agentteori används i redovisningsforskning används agent-principal-förhållandets maktfördelning till att förklara redovisningsval. Om principalen är den starkare parten antas redovisningsval som går i dennes intresse vara vad organisationen gör och vice versa om agenten är den starkare parten (Falkman & Tagesson 2008:273).

Kommunsektorn har i och med övergången till redovisning på bokföringsmässiga grunder samt andra steg börjat röra sig mot den privata sektorns redovisning. Emellertid är det så att den kommunala särarten ställer flera andra krav på redovisningen jämfört med sin privata motsvarighet. Framför allt är agent-principal-förhållandet mycket mer komplicerat än i privat sektor (Mack & Ryan 2006:594). I kommunen antas principalen vara kommuninvånarna och agenten det politiska styret. Man skulle kunna likna invånarna med företagets ägare i den bemärkelsen att de båda delegerar beslutsfattandet över sitt kapital till agenten (i kommuninvånarnas fall skatt och i ägarnas ägt kapital). Där slutar dock de uppenbara likheterna mellan de båda. För medan ägarna till ett företag på frivillig basis har valt att investera i ett företag har kommuninvånarna ett tvingande medborgarskap i kommunen (Tagesson 2014:4); bor du i en kommun är du också förpliktigad att betala skatt där. Medan en företagsägare (nästan) alltid kan plocka ut värdet av sina ägarandelar om hon inte är nöjd med vad företaget producerar kan en kommuninvånare inte kapitalisera sitt inflytande, sin röstandel, i kommunen om hon anser sig inte tjäna på att besitta detta inflytande (Tagesson 2014:4). En missnöjd kommuninvånare skulle givetvis kunna flytta från kommunen, men det är ett beslut som är förknippat med stora marginalkostnader (Zimmerman 1977). Att kommuninvånaren skulle agera på detta sätt även om missnöjet är stort torde därför vara orimligt.

Kommuninvånarna kan dock tänkas vara intresserade av att kommunen följer sin del av kontraktet: att tillhandahålla god service till invånarna och att använda skatteintäkterna på ett sunt och förnuftigt vis. Av denna anledning finns det också i kommunal sektor skäl till att producera finansiell information till principalen. Emellertid finns det ingen större nytta för en enskild invånare att sätta sig in i redovisningsinformationen, då själva insatsen att betala skatt oavsett invånarens kunskapsnivå är tvingande och inte kan kapitaliseras och därmed inte kan användas för beslutsfattande (Donatella 2016:27f). I stället kan informationen dock användas till att *ex post* bedöma hur väl politikerna utfört sitt uppdrag (Chan 2003:18; Mack & Ryan 2006:603; Tagesson 2014:4). Däri ligger antagligen den största skillnaden mellan privat och kommunal redovisning: den förstnämnda antas framförallt användas i beslutsfattande och den sistnämnda antas framförallt användas till ansvarsutkrävande. Att bedöma det politiska styrets *accountability* är därför det

redovisningens långtgående syfte i kommunal sektor (Chan 2003:14) och används när kommuninvånarna går till vallokalen för att visa hur de uppfattar det politiska styret (Zimmerman 1977:119).

2.2 Institutionell teori och redovisningsval

Förutom det agentteoretiska perspektivet är även ett institutionalistiskt perspektiv vanligt i redovisningsforskning. I detta perspektiv utgår man inte från kontraktsrelationer och nyttomaximerande individer. I stället är det institutionella sammanhanget som avgör vilka redovisningsval man fattar (Meyer & Rowan 1977; Carruthers 1995:317; Carpenter & Feroz 2001:569; Falkman & Tagesson 2008:273f; Oulasvirta 2014:274). Ett grundantagande inom institutionell teori är att organisationer över tid tenderar att börja likna varandra. Detta brukar kallas *institutionell isomorfism* (DiMaggio & Powell 1983:149), hädanefter endast *isomorfism*,² och definieras som den process i vilken en enhet ”tvingas” att likna andra enheter med samma förutsättningar. Isomorfism kan komma att uppstå av tre olika anledningar: i) *tvingande isomorfism*, ii) *mimetisk isomorfism* och iii) *normativ isomorfism* (DiMaggio & Powell 1983:150). Tvingande isomorfism är en likriktning som uppstått ur ett tvång, exempelvis lagstiftning (DiMaggio & Powell 1983:150). I kommunal redovisnings fall kommer det tryck som kan anses vara tvingande från LKR och RKR:s rekommendationer, men denna är inte kopplad till några straffrättsliga åtgärder, som är fallet i privat sektors redovisning (Falkman & Tagesson 2008:272).

Mimetisk isomorfism är en likriktning som uppstått ur organisationers osäkerhet och deras tendens att härma legitima exempel (DiMaggio & Powell 1983:151). I kommunal redovisnings fall skulle det kunna vara att utforma sin årsredovisning utefter en kommun årsredovisning som fått mycket beröm, eller ta inspiration från en kommun som ingår samma samverkansorgan som den egna kommunen. Med anledning av osäkerheterna kring redovisning på bokföringsmässiga grunder (Chan 2003:17) går det därför att anta att organisationer härmar andra organisationers redovisningsval för att verka mer legitima och göra ett säkrare val.

Normativ isomorfism är en likriktning utifrån att auktoriteter, exempelvis starka professioner, uttryckt en viss åsikt om hur något bör vara (DiMaggio & Powell 1983:152). I kommunal redovisning skulle grupper som redovisarna (Oulasvirta 2014:274) eller revisorerna (Falkman & Tagesson 2008:275) kunna vara exempel på sådana auktoriteter.

Enligt viss litteratur är det svårt att särskilja mellan de olika sätten som isomorfism har uppstått. Enligt denna litteratur är det i stället bättre att tänka sig en distinktion mellan *tvingande*

² DiMaggio och Powell (1983:149) skiljer mellan *competitive isomorphism* och *institutional isomorphism*. För enkelhetens skull används i denna uppsats endast *institutionell isomorfism*, förkortat till *isomorfism*.

och *frivillig* isomorfism (Oliver 1991). Oliver (1991) förtydligar att organisationer inte alltid accepterar det tryck eller de myter (Meyer & Rowan 1977) som har eller är på väg att institutionaliseras. Hon väger in i stället ett mått av politiskt självintresse (jämför med liknande begrepp hos Zimmerman 1977) i organisationernas agerande till hur de förhåller sig till trycket. Detta agerande spänner från totalt samtycke till att aktivt motarbeta trycket. Carpenter och Feroz (2001:566) utvecklar detta resonemang och menar att organisatoriska, politiska och institutionella faktorer är vad som ligger till grund för motiven hos nytto-maximerande individer när det gäller redovisningsval i organisationer där den enskilde nytto-maximerande individen inte har något nämnvärt inflytande i organisationen. Ett exempel på en sådan organisation skulle kunna vara en kommun, där den enskilde redovisaren, tjänstemannen eller politikern inte kan styra redovisningsvalen ensam. Utifrån dessa resonemang går det att förutsätta att institutionell teoris antagande om omgivningens betydelse för organisationers val är förenliga med agentteorins grundsatser om nytto-maximerande individer, informationsasymmetri och svårstyrda agent-principal-förhållanden.

2.3 Revision

Botemedlet mot konflikten och informationsasymmetrin mellan ägare och ledning brukar vara att få till system för att ledningen skall agera i ägarnas intresse (Jensen & Meckling 1976:308; Mack & Ryan 2006:593; Tagesson med flera 2006:3). Ett exempel på ett sådant system är revision, som skall se till att de räkenskaper som ledningen presenterar stämmer överens med hur organisationen mår och presterar (Antle 1981:512), det vill säga är rättvisande och är gjorda enligt god redovisningssed.

Revisionens syfte brukar vanligtvis förklaras utifrån tre olika teorier: revision som försäkran, revision som förbättring och revision som försäkring (Carrington 2014:14). Med revision som försäkran menar man att revisionens syfte är att försäkra ägarna om att redovisningen är rättvisande (Carrington 2014:14). Detta är den mest vedertagna teorin för revisionens syfte (Carrington 2014:246). Med revision som förbättring avses att revisionens syfte är att identifiera felaktigheter i redovisningen och därigenom förbättra den. Med revision som försäkring utgår man från att företagsledningen önskar skjuta ansvaret för redovisningens rättvisande bild ifrån sig till revisorerna. Om någon ifrågasätter redovisningens riktighet kan ledningen säga att det var revisorernas fel att det blev på det viset och därigenom försäkra sig mot repressalier (Carrington 2014:14).

Alla de tre ovan nämnda teorierna kan sägas komma ur den nationalekonomiska traditionen av revisionsstudier (Carrington & Catusus 2007:35f; Carrington 2014:14), och alla tre är baserade på agentteoretiska grundsatser. Som komplement eller motsatser till dessa teoretiska utgångspunkter

finns även de teorier som är grundade i en sociologisk bas. I den traditionen är det vanligare att se revisionen som en legitimitet- eller komfortskapande praktik. Revisorernas stämpel av bestyrkande fungerar som en symbol som ger trygghet eller komfort till de som använder redovisningsinformationen (Pentland 1993; Carrington & Catasus 2007), och kan därmed underlätta interaktionen mellan de som producerar och de som använder redovisningsinformationen.

Om man skulle vilja sammanfatta alla dessa teorier om revisionens syfte skulle man kunna säga att de alla, förutom möjligtvis revision som förbättring, har synen på revision som ett slags smörjmedel på kapitalmarknaden. Det är genom revisionen som kapitalplacerarna vågar lita på redovisningen, det vill säga den information de begagnar för att fatta beslut om sina investeringar. I kommunal sektor är dock förhållanden inte de samma som i den privata sektorns kapitalmarknad. Ändå har revisionspraktiken och revisionslogiken ”lånats” in till den kommunala sektorn.

2.4 Revision i kommunal sektor

När den offentliga sektorn i stora delar av västvärlden, däribland Sverige, på 80- och 90-talen kom att utså stor kritik för ineffektivitet och slöseri blev intresset för kontroll- och styrmekanismer inspirerade av privat sektor stort. I den våg av förändringar och reformer av den offentliga sektorn som kom att kallas *new public management* var en revision med ursprung i de privata bolagens kontrollarsenal ett av de nya vapnen mot ineffektivitet och slapphet (Power 2003:387). Revisionen, som redan var en etablerad praktik, kunde ”låna” legitimitet från sin historia och sina väl ansedda, professionella utförare och ”återuppfinnas” eller ”översättas” till det nya sammanhanget i offentlig sektor (Power 2003:387f).

Som beskrivits ovan finns det tydliga skillnader i kommunal och privat redovisning. Den kommunala särarten torde också ställa vissa andra krav på revisionen än de krav den har i privat sektor. Låt oss först studera revisionens syfte: att göra att principalen kan lita på redovisningen. Enligt International Federation of Accountants (IFAC) internationella revisionsstandarder (*International Standards on Auditing, ISA*) är revisionens syfte att just ”öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare”. Med en agentteoretisk utgångspunkt blir ISA:s mening således att revisionen skall råda bot på den informationsasymmetri som föreligger mellan användare och producent av redovisningen (Carrington 2014:18). Användaren, ägaren, har slutit ett avtal med producenten, ledningen, om att avsäga sig delar av sitt kapital för att företaget skall generera en avkastning på detta kapital. Användaren av redovisningsinformationen kan inte lita på att producenten, som antas vara nyttomaximerande, har lämnat en felaktig bild av den finansiella ställningen (Carrington 2014:18; Pentland 1993:606). Revisionen *försäkrar* därigenom användaren att redovisningen är rättvisande.

I kommunal sektorn är resonemanget kring användare av redovisningen något snårigare. Både internationella (IPSASB:s *International Public Sector Accounting Standards*) och nationella ramverk (RKR:s *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*) kring kommunal redovisning antar att kommuninvånaren är den principiella mottagaren av redovisningen (Tagesson 2014:5). Som ovan redogjorts för kan dock kommuninvånaren inte sägas ha samma incitamentsstruktur att ta till sig och använda redovisningen som ägarna i ett företag. I ett kommunalt sammanhang kan man i stället anta att kommuninvånarens marginalkostnader av att granska kommunens ekonomiska förvaltning överstiger dennes marginalnytta av samma handling (Zimmerman 1977:110f). Av denna anledning torde redovisningsproducenten inte ha samma risk för att ertappas med att redovisa fel som i ett privat företag. Användaren kommer ju inte, i alla fall teoretiskt, att ställa några krav på redovisningen. I och med detta förhållande kan revisionens roll bli mycket viktig i ambitionen att få kommunerna att följa redovisningsregleringen (Collin med flera 2009:156f). Revisorerna, i egenskap av experter, blir den viktigaste länken när det gäller att kungöra brister i kommunens redovisning ut till invånarna. I ett agentteoretiskt perspektiv får sålunda revisorerna en nästan viktigare roll i kommunerna än i privata företag eftersom ägaren är mycket mer passiv och behöver ha hjälp att se efter sina intressen i kommunen. Även ur ett institutionalistiskt perspektiv blir revisionens roll viktig när det gäller att implementera redovisningsregleringen i kommunerna. Revisorerna skulle, alla fall teoretiskt, kunna utöva ett normativt tryck på kommunens redovisare och redovisningsskyldiga att följa lag och rekommendationer.

Ovanstående resonemang är dock tämligen okritiskt i sin inställning till revisorns roll. Om förhållandet mellan revisor och reviderad i den kommunala kontexten *inte* får samma institutionella form som i privat sektor, där många aktörer förutsätter och kräver en självständig revisor, riskerar nämligen den kommunala revisionen att förminska till en ritual, en ”falsk” ceremoni för att invagga trygghet till de olika intressenterna och inte visa på hur det faktiskt står till med den kommunala redovisningen (Tagesson & Eriksson 2011:275).

2.5 Revisorn som nyttomaximerande individ

Resonemangen ovan kring revisionens roll i agent-principal-förhållandet och hur revisionen skulle kunna hjälpa till att implementera redovisningsregleringen är en mycket förenklad bild av förhållandet (Antle 1982:503). Resonemanget förutsätter nämligen att revisionen endast är en opartisk maskin, utan egna intressen, som granskar agentens ekonomiska rapportering. Så enkelt är det dock inte. Även *revisorns* intressen och nyttomaximerande natur måste vägas in i förhållandet (Antle 1982:503). Utifrån agentteorin är revisorn är en person, med åsikter, förutfattade meningar och en vilja att få så mycket som möjligt för så liten ansträngning som möjligt. I flertalet fall i privat

sektor (exempelvis Enron och Arthur Andersen) har revisorn varit lierad med agenten, och inte handlat i principalens intresse så som det är tänkt att den skall göra. Motivet för revisorn att agera opportunt på detta vis är att goda relationer med agenten kan leda till att revisorn får fler uppdrag hos organisationen (Tagesson med flera 2006:3).

När det gäller redovisning och revision i privat sektor är det inte bara den som redovisar som kan straffas när det förkommer oegentligheter, utan även revisorn kan råka illa ut juridiskt om det framkommer att denne inte skött sitt jobb. På så sätt finns det många risker för en revisor i privat sektor när det gäller att göra felaktigheter. Även om de potentiella vinsterna kanske är stora, är skadeståndskrav och i värsta fall fängelsestraff svåra fall att ta för att nå dessa vinster. I kommunal sektor finns emellertid ingen sådan koppling mellan revision och rättsliga påföljder (Tagesson & Eriksson 2011:278). Revisorernas risker förknippade med opportunt handlande i kommunal sektor är därför i jämförelse med sina motsvarigheter i privat sektor betydligt mindre, egentligen kanske till och med obefintliga. En väsentlig risk föreligger dock för revisorn när denna agerar opportunt även i kommunal sektor: risken att förlora sitt rykte.

Med anledning av vad vi vet om den kommunala särarten och redovisningsmottagarens ointresse för att använda redovisningen blir, liksom det beskrivits ovan, en god revision av yttersta vikt för att implementera redovisningsregelverket i redovisningsseden. Den goda revisionen, det vill säga hög revisionskvalitet, är emellertid ingen självklarhet; revisorns egenintresse, svårigheter att institutionalisera revisionspraktiken och kommuninvånarens ointresse för kommunens finansiella rapportering gör det svårt att revisionen får den genomslagskraft som den är tänkt att få. Under nästa rubrik kommer två hypoteser kring revisionskvalitet i kommunal sektor att formuleras.

2.6 Hypoteser

I detta avsnitt kommer två hypoteser att formuleras. Båda hypoteserna är grundade i agentteori och institutionell teori. Teorierna har alltså i denna uppsats använts som komplement till varandra, vilket även har gjorts i tidigare studier (se exempelvis Neu & Simmons 1996; Carpenter & Feroz 2001; Falkman & Tagesson 2008; Collin med flera 2009; Tagesson & Ekström 2013). Som framgick av uppsatsens avsnitt om institutionell teori har försök till att sammanfoga institutionell teori med agentteori gjorts. Att göra på detta vis kan kallas för att använda sig av ett *eklektiskt* tillvägagångssätt.

Som framgår i avsnittet om agentteori föreligger en informationsasymmetri mellan redovisningsproducenten och redovisningsmottagaren, där redovisningsproducenten kommer försöka framställa sig själv i så god dager som möjligt. Denna informationsasymmetri hoppas kunna lösas genom revision. Eftersom kommuninvånarna inte ställer särskilt höga krav på redovisningen behöver de ha en företrädare som granskar redovisningen i deras ställe. Revisorerna

kan så komma att sägas bli kommuninvånarnas medel mot felrapportering i redovisningen. Samtidigt är också revisorn enligt agentteorin en nyttomaximerande individ och revisionsbyråerna nyttomaximerande organisationer som önskar att sälja sina tjänster till så högt pris och med så liten motprestation som möjligt (Antle 1981). Att revisionen i sig skulle leda till bättre redovisning är därför inte självklart. Anlitad revisor och revisionsbyrå måste därför ha rätt rutiner och inställning för att revisionen skall ha den nytta som den är tänkt att ha. Och just rutiner och tillvägagångssätt skiljer sig mellan byråerna (Francis 2011:137; Francis, Michas & Yu 2013:1628; Tagesson & Öhman 2015:189). Ur ett agentteoretiskt perspektiv är det därför inte orimligt att tänka sig att det förekommer skillnader mellan hur väl revisionsbyråerna lyckas påverka redovisningen i rätt håll.

Också institutionell teori ger stöd för att revisorn skall kunna påverka följsamheten gentemot redovisningsregleringen. I den svenska kommunala sektorn finns inte samma koppling mellan redovisningslagstiftning och brottsbalken som i privat sektor (Falkman & Tagesson 2008:272). Att följa lagstiftning och rekommendationer har därför inte samma tvingande tryck i kommunal sektor. Om vi fortsätter tankarna kring institutionell teoris grundantagande att organisationer anpassar sig till omgivningens krav måste därför ett annat tryck än det tvingande komma till för att följsamhet skall bli praxis. Ett sådant tryck skulle kunna tänkas vara ett normativt tryck från revisorskåren, vilket också flera tidigare studier pekat på (Falkman & Tagesson 2008; Collin med flera 2009; Haraldsson & Tagesson 2014). Om revisionskvaliteten är hög, det vill säga att revisorerna upptäcker och rapporterar om felaktigheter, torde chansen att kommunerna följer regelverket att öka.

Revisionskvalitet brukar definieras som sannolikheten att revisorn både kommer att hitta felaktigheter i redovisningen och rapportera om dessa felaktigheter (DeAngelo 1981:186). Detta innebär att revisionskvalitet beror på två egenskaper hos revisorn: revisorns förmåga samt oberoende gentemot den reviderade (DeAngelo 1981:186). Det förutsätter således att revisorn inte bara har tillräckliga kunskaper om redovisning, granskningsmetoder och så vidare utan även har självständigheten att anmäla identifierade problem med redovisningen (DeAngelo 1981:186).

Revisionskvalitet brukar ofta ses som svårundersökt (Tagesson med flera 2006:1), vilket har inneburit att litteraturen kring revisionskvalitet ofta studerar proxyer, det vill säga ”surrogater”, för revisionskvalitet när de operationaliserat begreppet (DeAngelo 1981:186; Tagesson med flera 2006:1f).

Revisionsfirmans storlek antas ibland ha inverkan på revisionskvaliteten. Resonemanget för att så skulle vara fallet går ut på att större revisionsbyråer har mer rykte att förlora på att göra en dålig revision än mindre revisionsbyråer (DeAngelo 1981; Deis & Giroux 1992:464). Att använda revisionsbyråns storlek som ett mått för revisionskvalitet tycks också vara vanligt förekommande i litteraturen från privat sektor (Francis 2004:352). I undersökningar på företag har det varit vanligt

att räkna samman *Big 4*-byråerna i en kategori som mått på storlek (Francis 2004:354; Tagesson & Öhman 2015:180). Med andra ord har dessa byråer således brukat framhållas som en homogen grupp (Francis 2004:354). Bland de svenska kommunerna är det dock ovanligt att *inte* engagera någon av *Big 4*-byråerna i sin revision (Collin med flera 2017:396). Eftersom alla dessa kan sägas vara ungefär lika stora (Tagesson och Öhman 2015:181) blir det ointressant att undersöka om storleken på byrå spelar in i revisionskvaliteten.

Det finns emellertid studier som tyder på *Big 4*-byråerna inte är en så homogen grupp som vissa vill påstå (Tagesson & Öhman 2015:188). Vad som därför skulle kunna vara intressant och möjligt att undersöka i den kommunala kontexten är hur mycket byråerna skiljer sig mellan varandra gällande revisionskvalitet. Revisionsbyråer har alla olika sätt att anställa och utbilda personal, olika procedurer för själva revideringen och olika kontroll- och incitamentsystem för att garantera revisionskvalitet (Francis 2011:137; Francis, Michas & Yu 2013:1628; Tagesson & Öhman 2015:189; Donatella med flera 2018:5).

Ur både agentteori och institutionell teori kan man förvänta sig att revisionskvaliteten skiljer sig mellan de olika byråerna. Uppsatsen första hypotes lyder därför:

H1. Anlitad revisionsbyrå påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen

Kritik mot revisionsbyråns storlek och revisionsbyrån som helhet som proxy för revisionskvalitet har dock framkommit. Eftersom *Big 4*-firmorna har en decentraliserad organisation, i vilken olika kulturer och praktiker för revision formuleras bland de olika kontoren (Francis, Michas & Yu 2013:1628), är det de facto inte själva byrån utan de lokala kontoren som utför revisionen (Francis 2004:355).

Att det på kontorsnivå förekommer skillnader i revisionskvalitet har tidigare studier av privat sektor antytt (Francis & Yu 2009; Francis, Michas & Yu 2013). I dessa studier har kontorens storlek haft ett positivt samband med revisionskvalitet. De resonemang som förs kring revisionsbyråernas storlek kan således överföras till kontorsnivå.

Vad denna uppsats kommer försöka göra att undersöka om det ligget något i att enskilda kontor skiljer sig från varandra i revisionskvalitet i den kommunala sektorn. Storlek på kontoren kommer inte att undersökas, men med anledning av ovanstående resonemang kan man anta att en undersökning skulle peka på skillnader mellan kontoren.

I tidigare studier av revisionskvalitet i svensk kommunal sektor (se exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) har endast byrå

genomgående använts. Vad denna uppsats ämnar göra är att gå ett steg längre och undersöka även vem som ligger bakom revisionen på kontorsnivå. Uppsatsens andra hypotes lyder därför:

H2. Anlitat revisionskontor påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen

3. Metod

3.1 Att svara på uppsatsens frågor

Uppsatsens två forskningsfrågor utgår från att undersöka om ett fenomen - följsamhet - påverkas av ett annat - anlita revisionsbyrå respektive anlita revisionskontor. Alternativt uttryckt är uppsatsens syfte att undersöka om det finns ett *samband* mellan två variabler. Det naturliga tillvägagångssättet för att förklara samband är en kvantitativ studie (Körner & Wahlgren 2015:9), vilket är samma metod som liknande studier (exempelvis Ingram & Dejong 1987; Christiaens 1999; da Costa Carvalho med flera 2007; Falkman & Tagesson 2008; Donatella med flera 2018) på redovisningsval har använt sig av.

I samhällsvetenskaplig forskning är det svårt att tänka sig att en enda variabel skulle kunna påverka all varians i den beroende variabeln. Av detta anledning är kan man få mer tydliga resultat om man introducerar diverse kontrollvariabler, och därigenom få en bredare kartläggning av vad som förklarar ett fenomen (Djurfeldt med flera 2010:269). En relevant kontrollvariabel är en variabel som påverkar både den variabel man vill förklara och den förklarande variabeln, men som inte påverkas av endera av de andra variablerna (Djurfeldt & Barmark 2009:211). När man vill undersöka eventuella samband mellan flera variabler använder man sig vanligtvis av en multipel regressionsanalys. För att en sådan analys skall vara möjlig räcker det inte att mata in en mängd variabler i analysen, utan man måste ha en välutvecklad teoretiskt bakgrund till varför sambanden existerar (Djurfeldt & Barmark 2009:25f). Varför hypoteserna skulle kunna förklara följsamheten har redan redogjorts för. De teoretiska övervägandena bakom valen av kontrollvariabler kommer redogöras för nedan, tillsammans med hur alla studiens variabler har samlats in och operationaliserats.

3.1 Datainsamling

3.1.1 Beroende variabel

Uppsatsen försöker förklara kommunernas följsamhet av redovisningsregleringen. Att kontrollera hur följsamheten gentemot *all* reglering är närmast omöjligt. För att operationalisera följsamheten har följsamheten gentemot tilläggsupplysningarna som stipuleras av både lagstiftning och RKR:s rekommendationer valts ut. I enlighet med tidigare studier (exempelvis Ingram & Dejong 1987; Christiaens 1999; da Costa Carvalho med flera 2007; Falkman och Tagesson 2008; Verbruggen med flera 2011; Haraldsson & Tagesson 2014; Haraldsson 2016) har ett index för hur väl

kommunerna följer redovisningsregleringen tagits fram.³ Detta index kommer härnäst refereras till som *följsamhetsindexet*.

Följsamhetsindexet, det vill säga uppsatsens beroende variabel, är framräknat från en tidigare undersöknings resultat. Den tidigare undersökningen studerade hur väl den upplysningsplikt som stipuleras av LKR och RKR:s rekommendationer följdes hos samtliga av Sveriges 290 kommuner för årsredovisningen avseende 2016. Den tidigare undersökningen genomfördes inom ramen för ett forskningsprojekt vid Kommunforskning i Västsverige (KFi). Studiens utformades av erfarna redovisningsforskare som också identifierade de tilläggsupplysningar som skulle ligga till grund för studien. Själva undersökning genomfördes sedan av författaren till föreliggande uppsats, i en roll som forskningsassistent. 122 upplysningar låg till grund för undersökningen. Genomsnittskommunen lämnade omkring 70 % av de upplysningar som skall lämnas, vilket ligger i linje med andra studiers (Falkman och Tagesson 2008:279) resultat angående hur i vilken utsträckning RKR:s rekommendationer följs.

Följsamhetsindexet räknades fram genom att alla upplysningar som gavs av vardera kommun dividerades med det totala antalet förpliktade upplysningar. Sålunda fick en kommun med 80 lämnade upplysningar följsamhetsindexet $80/122=65,6\%$. I föreliggande uppsats har dock inte alla upplysningsplikter räknats med. Upplysningar från *RKR 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal* och vissa upplysningar från *RKR 20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* och *RKR 21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning* har bortsetts från med anledning av att de redovisningsval som ligger till grund för upplysningarna inte alltid gav en rättvisande bild. Exempelvis har många kommuner leasingavtal och hyresavtal som skall klassificeras som finansiell leasing, men genom att felaktigt klassificera dem som operationell leasing behöver de inte lämna samma upplysningar. Gällande säkringsredovisningen fanns ett liknande problem med att det var svårt att avgöra när alla upplysningar hade lämnats, eftersom det rådde stor begreppsförvirring kring säkringar och derivat. För att ha ett mer rättvist index räknades ett antal upplysningar således bort. Det faktiska antalet upplysningar blev 111. Inga större skillnader i följsamhet noterades mellan ursprungligt följsamhetsindex respektive modifierat följsamhetsindex.

När den tidigare undersökningen genomfördes (sommaren 2017) var den senaste tillgängliga årsredovisningen den som avsåg 2016. Av denna anledning gäller all insamlad data 2016.

³ Notera dock att Falkman och Tagesson (2008) använder ett index för *avvikelser*, det vill säga motsatsen till föreliggande uppsats följsamhetsindex.

3.1.2 Oberoende variabler

Revisionsbyrå och kontor

Revisionsbyrå för respektive kommun samlades in genom en genomgång av respektive kommuns sakkunniga revisorers granskningsrapport avseende 2016. Vissa sakkunnigrapporter gick inte att finna, trots försök till kontakt med kommunerna, och innebar ett bortfall på 52 kommuners sakkunnigstöd.

Vilket kontor som var ansvarigt för revisionen samlades in genom att notera vilka revisorer som skrivit under den ovan nämnda granskningsrapporten. Dessa namn skickades sedan till respektive revisionsbyrå med en förfrågan om att få veta vid vilket kontor de arbetade när granskningsrapporten för 2016 skrevs, det vill säga omkring mars 2017. Endast två av fyra byråer, EY och PwC, ville ge ut denna information. Bortfallet, 136 stycken, i denna variabel är således mycket större än för endast revisionsbyrå.

Eftersom flera av variablerna är kvalitativa variabler, det vill säga variabler som visar på inneboende egenskaper och inte ett faktiskt värde (Körner & Wahlgren 2015:18), kan vi inte använda dessa variabler så som de ser ut nu i en vanlig multipel regressionsanalys. Om man vill använda kvalitativa variabler i en multipel regressionsanalys kan man dock omvandla dem till så kallade *dummyvariabler*. En dummyvariabel skapas genom att varje enskild kategori i den kvalitativa variabeln omvandlas till en binär variabel med värdena 0 och 1 (Djurfeldt & Barmark 2009:110). I föreliggande uppsats fall blir variabeln ”Byrå” således uppdelad i en dummyvariabel för vardera byrå samt en för eget kontor, det vill säga EY (0=övriga, 1=EY), PwC (0=övriga, 1=PwC), Deloitte (0=övriga, 1=Deloitte), KPMG (0=övriga, 1=KPMG) och eget kontor (0=övriga, 1=eget kontor). När man använder dummyvariabler i en multipel regressionsanalys utesluter man alltid en av kategorierna. Den uteslutna kategorin kallas *referensvariabel* (Djurfeldt & Barmark 2009:110), och används för referens till de andra kategoriernas påverkan på den beroende variabeln. När man använder dummyvariabler tolkas därför variablernas påverkan på ett speciellt sätt: betavärdet tolkas som dummyvariabelns påverkan på den beroende variabeln jämfört med referenskategorin (Djurfeldt & Barmark 2009:111). Annorlunda uttryck kan dummyvariablernas resultat i regressionsanalysen utläsas som påverkan på den beroende variabeln i relation till referensvariabeln. Att använda denna typ av variabler är vanligt i redovisningsforskning (se exempelvis da Costa Carvalho med flera 2007; Collin med flera 2017; Donatella med flera 2018).

Bland byråkategorierna kommer PwC användas som referenskategori. Detta görs med anledning av att tidigare studier identifierat PwC som den mest använda revisionsbyrån i

kommunsektorn, vilket skulle kunna innebära att PwC är sektorns industrispecialist (Collin med flera 2017:396). Av denna anledning är det rimligt att jämföra andra byråer utifrån PwC, som alltså har en särställning i kommunsverige. I variabeln ”Kontor” har EY Stockholm valts ut som referenskategori bland EY-kontoren och PwC Stockholm för PwC-kontoren. Dessa kontor valdes eftersom de var de vanligast förekommande kontoren i vardera byrå. Med samma resonemang valdes Västra Götalands län till referenskategori för länen.

3.1.3 Kontrollvariabler

Anmärkning

Tidigare studier (exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) som har undersökt kommunernas följsamhet gentemot lag och rekommendationer och försökt förklara dessa genom olika mått för revisionskvalitet. Sambandet som dessa studier tänker sig är att god revision leder till god redovisning. Så kan mycket väl vara fallet, men man kan också tänka sig att revisorernas påpekanden inte tas till vara. Som framgår av den teoretiska referensramen går det att anta att revisorerna inte har samma starka ställning i kommunal som privat sektor. Deras råd och anmärkningar riskerar därför att inte ha samma genomslagskraft i den kommunala sektorn som i den privata. Därför skulle teoretiskt sett revisionskvaliteten, det vill säga revisorernas förmåga att finna och rapportera om felaktigheter, vara hög *samtidigt* som redovisningen inte följer gängse standarder. Uppsatsen försöker råda bot på detta problem genom att kontrollera för om de sakkunniga revisorerna har anmärkt på felaktigheter angående tilläggsupplysningarna. Förhoppningen är att detta ger en mer precis sambandsanalys angående revisionsbyråernas och deras kontors inverkan på faktiska redovisningsval och följsamhet gentemot lag och rekommendationer och därigenom få en mer förfinad undersökning än tidigare studier.

För att kontrollera för om de sakkunniga revisorerna på något sätt anmärkt på problem med upplysningsplikten genomfördes en genomgång på de sakkunniga revisorernas granskningsrapporter angående årsredovisningen 2016. Denna genomgång involverade alla kommuners granskningsrapport som gick att få tag på och är samma källa som den som användes för att få tag på anlita revisionsbyrå och anlita revisionskontor. Bortfallet är precis som för variabeln ”Byrå” 52 kommuner. Totalt har alltså 238 granskningsrapporter studerats för att få fram datan till anmärkningsvariabeln.

Orenhet noterades på en skala där 0 var ren, 1 var starkare orenhet och 2 var en svagare orenhet. I själva analysarbetet kodades detta om till en dummyvariabel där oren = 0 och ren = 1. För att kunna genomföra olika tester kodades även den tvågradiga orenheten om till tre olika

dummyvariabler: en för ren (0=ja och nej=1), en för starkare orenhet (0=ja och nej=1) och en för svagare orenhet (0=ja och nej=1). I analysarbetet framkom dock inte några skillnader mellan att använda en binär variabel för orenhet eller att använda en dummyvariabel för olika stark orenhet. På grund av detta samt för att underlätta för läsaren kommer endast oren/ren-variabeln användas framöver i uppsatsen.

Den tidigare undersökningen från vilken följsamhetsindexet är hämtat är gjord av samma författare som till föreliggande uppsats. Möjligheten att se om de sakkunniga revisionerna anmärkt på samma saker som följsamhetsindexet ger utslag för bedöms därför vara goda.

Revisionskostnad

Enligt Francis (2004:352) antyder revisionskostnaden hur hög revisionskvaliteten är, i och med att mer tillförda resurser till revisionen torde innebära fler revisionstimmar eller större expertis. Emellertid förefaller det också ligga vissa invändningar mot detta påstående, då större revisionskostnader också kan innebära att revisorn och den reviderade inte är helt oberoende, utan att revisorn kan skriva ett nytt kontrakt med den reviderade om denne är nöjd med tjänsten, det vill säga att revisorn inte har dömt ut redovisningen (Donatella med flera 2018:6). Tagesson och Öhman (2015) fann visst stöd för att revisionskvaliteten ökade när privata företag lade mer pengar på revisionen medan Donatella med flera (2018) fann att kommuner tenderar att ha sämre revisionskvalitet när revisionskostnaderna ökar.

Som mått för revisionskostnad har en kommuns totala kostnad för revision dividerat med antalet invånare för jämförelse använts. Uppgifterna är hämtade från SCB:s räkenskapssammandrag och är något problematiska på grund av två orsaker. För det första bygger måttet på totala revisionskostnader, vilket innebär att allt som härrör till revisionen är medräknat. Den siffra som skulle vara med relevant skulle vara kostnaden för inhandlandet av endast sakkunniggranskning av räkenskaperna. Nu finns också exempelvis arvode till förtroendevalda revisorer och verksamhetsrevisionens kostnader inräknade i måttet. För det andra bygger måttet på uppgifter som kommuner rapporterat in själva. Man kan därför vara något skeptiskt inställd till vissa av siffrorna. Med anledning av uppsatsen tidsrymd är detta dock det bästa måttet som går att få tag på, och måttet har använts i tidigare studier (Donatella med flera 2018). Revisionskostnaden för en kommun, Mora, var negativt. Eftersom det verkar orimligt att en kommun har negativa kostnader för revisionen, det vill säga att kommunen *får* pengar för att *utföra* revision, har denna siffra bedömts vara uppenbart felaktig. Detta har inneburit att Mora kommun utesluts ur undersökningen.

Skattekraft

Tidigare studier (Tagesson med flera 2013) fann stöd för att skattekraften har en liten, men signifikant, påverkan på hur långt kommunerna är villiga att lämna ut icke-obligatoriska uppgifter i sin redovisning. Detta skulle kunna tyda på att den generella benägenheten att lämna ut information påverkas något litet av skattekraften.

Argument för att det skulle kunna vara på detta vis är sprungna ur agentteori. Eftersom principalen antas ha ett ökande intresse av att övervaka sitt investerande kapital ju högre detta är borde kommuninvånarna som "investerat" stora medel i kommunen ställa högre krav på redovisningen. Utifrån resonemangen kring att principalen i en kommun har höga marginalkostnader och låg marginalnytta av att kräva en bättre redovisning kan vi dock förutsätta att skattekraften inte kommer ha någon påverkan på kommunernas följsamhet (Zimmerman 1977).

Siffrorna för skattekraft är hämtade från SCB:s räkenskapssammandrag.

Storlek

I tidigare studier (se exempelvis Carvalho med flera 2007; Falkman & Tagesson 2008; Tagesson med flera 2013; Collin med flera 2017; Donatella med flera 2018) har kommunens storlek använts som en förklarande variabel till följsamhet. Argument till varför storlek antas påverka följsamheten kan ges ur både en agentteoretisk utgångspunkt och en institutionalistisk sådan. Utifrån agentteori kan man tänka sig att större kommuner utsätts för mer genomgående granskning, vilket föranleder kommunföreträdarna att se till att regelverket efterföljs. Ur en institutionalistisk synvinkel har större kommuner också en bättre möjlighet att engagera mer kompetent personal än en mindre kommun. Den starkare ställning som den redovisningsansvariga personalen får med anledning av detta torde innebära att de har tillräcklig ställning att utöva ett normativt tryck på att redovisningsrekommendationerna skall följas (Falkman & Tagesson 2008:274f).

Som mått för storlek har antalet invånare i vardera kommun år 2016 använts. Detta har också använts i tidigare studier på liknande teman (se exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Donatella med flera 2018). Invånarantalet är hämtat från SCB.

Eftersom invånarantalet fördelar sig på ett icke normalfördelat sätt, där det finns många små kommuner i botten och några få stora högst upp, har invånarantalet logaritmerats, vilken även tidigare studier gjort (se exempelvis da Costa Carvalho med flera 2007; Falkman & Tagesson 2008). Logaritmering innebär kortfattat att variabeln blir mer normalfördelad genom att ökningarna långt ner på skalan blir "mer värda" än ökningarna högt upp på skalan (Djurfeldt & Barmark 2009:26). Detta kan låta som manipulering av variablerna men det finns matematiska och logiska argument till varför man kan göra på detta vis (Djurfeldt & Barmark 2009:40). Teoretiskt håller detta för ett mått som invånarantal. Om man tänker sig två kommuner där ena har 8 000 invånare

och den andra har 9 000 kan man tänka sig att skillnader i förutsättningar är större mellan dem än mellan två kommuner där ena har 108 000 och andra har 109 000 invånare.

Finansiell ställning

Finansiell ställning används också ofta som en förklarande variabel till organisationers redovisningsval (se exempelvis da Costa Carvalho med flera 2007; Haraldsson & Tagesson 2014; Tagesson med flera 2013; Collin med flera 2017). Utgångspunkten är ibland att finansiellt starkare organisationer har större ekonomiska möjligheter att följa redovisningslag och rekommendationer (Haraldsson & Tagesson 2014:297f; Tagesson med flera 2013:222), men även den motsatta hållningen finns. I den formuleras i stället hypotesen att finansiellt svagare organisationer har större incitament att hålla sina böcker i ordning för att problemen inte skall öka, gemensamt med att svag finansiell ställning kan innebära att omvärlden riktar mer fokus mot den problemtyngda organisationen (Haraldsson & Tagesson 2014:297f; Tagesson med flera 2013:222). Deis och Giroux (1992:466) resonerar också om att finansiellt sunda klienter skapar en trygghet hos revisorn, som kan börja bli för självsäker och tro att det inte finns några problem att finna. Mer finansiellt svaga kommuner skulle med det resonemanget ha bättre följsamhet mot lag.

Sammanfattningsvis skulle man alltså kunna säga att finansiell ställning torde ha någon sorts påverkan på följsamheten, men att det är oklart om denna påverkan är negativ eller positiv.

Finansiell ställning har i uppsatsen mätts genom kommunens soliditet inklusive alla pensionsåtaganden, det vill säga det egna kapitalets andel av de totala tillgångarna. Uppgifterna angående soliditet är hämtade från SCB:s räkenskapssammandrag.

Län

Uppsatsen kontrollerar också för effekten av geografisk tillhörighet, i uppsatsen formulerat utifrån vilket län kommunen tillhör. Ur institutionell teori går det att tänka sig att kommuner med samma geografiska tillhörighet ser varandra som sin närmaste omgivning. På så sätt är det finns det större anledning att studera länets andra kommuner när det föreligger någon sorts osäkerhet kring redovisningsval, liksom att det kan finnas såväl formella som informella samarbeten mellan kommuner i samma län. Ett exempel på ett sådant samarbete skulle kunna vara ett ekonomichefsnätverk. Den mimiska isomorfismen kan därför antas vara större i avgränsade grupper av kommuner än bland hela kommunsverige i stort.

Vartdera län har liksom tidigare kvalitativa variabler gjorts om till dummyvariabler. I regressionsanalyserna har Västra Götalands län används som referenskategori.

3.3 Fortsättningen

Ett problem som kan uppkomma vid multipel regressionsanalys är så kallad kollinearitet, eller samvariation mellan oberoende variabler (Djurfeldt & Barmark 2009:111). Det betyder att två eller fler av de oberoende variablerna har starka samband mellan varandra. Vid samvariation mellan fler än två oberoende variabler kallas det multikollinearitet. Kollinearitetsproblem innebär att det blir svårare att förklara variansen i den beroende variabeln. Man kan därför missa samband som man vill påvisa (Djurfeldt & Barmark 2009:112f). Om man vill undersöka om kollinearitet föreligger kan man studera ett korrelationsmatris över variablerna. Som tumregel säger man att signifikanta samband med betavärde över 0,7–0,8 ger anledning till oro för kollinearitet (Djurfeldt & Barmark 2009:113). Korrelationsmatrisen kan dock inte visa på alla fall av kollinearitet. Då kan man i stället undersöka ett så kallat VIF-värde. Vissa menar att ett VIF-värde över 2,5 är en tumregel för att kollinearitet föreligger (Djurfeldt & Barmark 2009:114), medan andra menar att en gräns på 4,0 är att föredra (Sundell 2010). I föreliggande uppsats används en gräns på 4,0.

Analysen kommer med anledning av potentiella problem med kollinearitet inledas med en korrelationsmatris. Korrelationsmatrisen kommer dessutom ge en initial fingervisning om hur sambanden mellan beroende variabel och oberoende variabler ser ut. Korrelationsanalysen visar emellertid endast på sambandet mellan *två* variabler. Den är alltså bivariat (Djurfeldt med flera 2010:137). Hur sambanden ser ut när alla variabler är inräknade framgår alltså först av den multipla regressionsanalysen.

Den statistiska analysen genomförs i två steg. I det första steget besvaras frågan vid hypotes ett, det vill säga att vilken byrå som utför revisionen spelar in i följsamheten gentemot lag och rekommendationer. Analysens andra steg är att svara på frågan kring hypotes två, om enskilda kontor har påverkan på följsamheten. Att analysen delas upp i två steg, eller två *studier* beror på att bortfallet i kontor är mycket större än bortfallet i byrå. I studie två utesluts därför relativt många observationer, vilket gör att underlaget är sämre än i studie ett. Av denna anledning finns det risk att de båda studierna visar på olika tendenser. Därför är det viktigt att inte dra alltför stora slutsatser av resultatet i studie två. Studie två kan därför mer ses som en fingervisning om vad en fullskalig undersökning skulle ge för resultat.

Innan analysen för att undersöka uppsatsens hypoteser påbörjas kommer en bortfallsanalys genomföras för att säkerställa att bortfallet inte påverkar resultatet.

Alla statistiska analyser genomförs i datorprogrammet SPSS.

3.2 Bortfallsanalys

Uppsatsens båda studier har båda ett ganska stort bortfall. 53 kommuner saknas i första studien och 137 saknas i andra studien. För att säkerställa att det inte finns signifikanta skillnader i den beroende variabeln och de kontinuerliga kontrollvariablerna mellan gruppen studerade kommuner och gruppen bortfall har en bortfallsanalys i form av ett t-test genomförts. Resultatet av dessa återfinns i tabell 1a och tabell 1b nedan.

Tabell 1a. Bortfallsanalys, t-test. Studie ett.				
	Bortfall	N	Medel	Stdav
Följsamhetsindex	Ja	53	0,690	0,089
	Nej	237	0,690	0,079
Revisionskostnad (kr/inv)	Ja	53	59,77	35,99
	Nej	237	57,82	27,64
Skattekraft (kr/inv)	Ja	53	178 647	26 433
	Nej	237	182 102	22 321
Finansiell ställning (%)	Ja	53	13,4	22,6
	Nej	237	14,4	19,3
Levene's Test for Equality of Variances				
Följsamhetsindex	t	Sig. (2-tailed)		
	0,023	0,981		
Revisionskostnad (kr/inv)	t	Sig. (2-tailed)		
	0,439	0,661		
Skattekraft (kr/inv)	t	Sig. (2-tailed)		
	-0,983	0,326		
Finansiell ställning (%)	t	Sig. (2-tailed)		
	-0,300	0,765		
Kommentar: Variablen storlek var inte normalfördelad. Ett t-test för en bortfallsanalys för denna variabel var därför inte möjlig				

Tabell 1b. Bortfallsanalys, t-test. Studie två.				
	Bortfall	N	Medel	Stdav
Följsamhetsindex	Ja	137	0,682	0,079
	Nej	153	0,697	0,082
Revisionskostnad (kr/inv)	Ja	137	58,26	31,36
	Nej	153	58,10	27,39
Skattekraft (kr/inv)	Ja	137	179 620	21 135
	Nej	153	183 127	24 709
Finansiell ställning (%)	Ja	137	14,4	20,4
	Nej	153	14,1	19,4
Levene's Test for Equality of Variances				
Följsamhetsindex	t	Sig. (2-tailed)		
	-1,521	0,129		
Revisionskostnad (kr/inv)	t	Sig. (2-tailed)		
	0,044	0,965		
Skattekraft (kr/inv)	t	Sig. (2-tailed)		
	-1,291	0,198		
Finansiell ställning (%)	t	Sig. (2-tailed)		
	0,109	0,913		
Kommentar: Variablen storlek var inte normalfördelad. Ett t-test för en bortfallsanalys för denna variabel var därför inte möjlig				

Av tabell 1a och tabell 1b kan vi utläsa att p-värdet (Sig. 2-tailed) för alla kontinuerliga variablerna är högre än 5 %. De höga värdena innebär att det inte finns några signifikanta skillnader mellan de kommuner vi har med och de kommuner vi inte har med. Detta gäller för båda studierna. Vi kan därför vara någorlunda säkra på att det inte skulle bli några skillnader i resultat även om alla kommuner varit med i studien.

4. Resultat

I det följande kapitlet kommer resultaten från uppsatsens båda studier att presenteras. Kapitlet inleds med studie ett, som alltså skall undersöka uppsatsen första hypotes, att anlita revisionsbyrå påverkar kommunernas följsamhet mot redovisningsregleringen. Uppsatsen andra hypotes, att anlita revisionskontor påverkar följsamheten, undersöks i studie två.

4.1 Studie ett

4.1.1 Deskriptiv statistik

I tabell 2 nedan redogörs för hur observationerna fördelat sig mellan byråerna och kontoren. Dessutom framgår av tabellen minsta värdet, högsta värdet, medelvärde och standardavvikelsen för de kontinuerliga variablerna.

Tabell 2. Deskriptiv statistik, studie ett.									
		n	%			Min	Max	Medel	Stdav
Beroende variabel									
Följsamhetsindex		237				0,477	0,874	0,690	0,079
Oberoende variabler									
Revisionsbyrå		237	100,0						
	varav EY	34	14,3						
	varav PwC	121	51,1						
	varav KPMG	61	25,7						
	varav Deloitte	14	5,9						
	varav Eget kontor	7	3						

I studien som används för att svara på uppsatsens första fråga finns 237 observationer. Som framgår av tabell 2 varierar uppsatsens beroende variabel tämligen mycket, mellan 48 % och 87 %. Medelvärde ligger på 69 %, vilket är nära medelvärde för alla 290 kommuner, 70 %.

Bland revisionsbyråerna har fyra olika byråer figurerat: EY, PwC, KPMG och Deloitte. Av dessa är PwC uppenbart marknadsledande med över hälften av uppdragen. KPMG har en dryg fjärdedel, EY 14 % och Deloitte 6 %. Sju kommuner, det vill säga 3 %, har ett eget revisionskontor.

Gällande revisorernas benägenhet att anmärka har observationerna fördelat sig omkring hälften var, med en liten övervikt för ingen anmärkning. När det gäller de andra kontrollvariablerna är spridningen ganska stor. Revisionskostnad varierar mellan 15 kr/invånare och 192 kr/invånare. Skattekraften skiljer omkring 200 000 kr mellan den minsta (145 600 kr) respektive den största (346 200 kr) observationen, med ett medelvärde på 182 100 kr. Gällande finansiell ställning, det vill säga soliditeten, skiljer är samma siffror 126 procentenheter mellan -56 % och 70 %. Medelsoliditeten ligger på 14,4 %. Storlek varierar mellan minsta kommun på 2 500 invånare till största på 935 600 invånare, med ett medelantal på 40 000 invånare. Den logaritmerade storleksvariabeln, som alltså har justerats för att bli mer normalfördelad, varierar mellan 8 och 14, med ett medelvärde på 9,89.

4.1.2 Korrelationsanalys

Nedan presenteras en korrelationsanalys mellan studien etts alla variabler. Korrelationsanalysen kommer visa på de bivariata samband som finns mellan studiens alla variabler.

Tabell 3. Korrelationsmatris, studie ett.

Variabel	Följbarhetsindex	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.	17.	18.	19.	20.	21.	22.	23.	24.	25.	26.	27.	28.	29.	30.
1. EY	-0,142 *																														
2. PwC	0,207 **	-0,418 **																													
3. KPMG	-0,130 *	-0,241 **	-0,601 **																												
4. Deloitte	-0,011	-0,103	-0,256 **	-0,148 *																											
5. Eget kontor	0,050	-0,060	-0,150 *	-0,086	-0,037																										
6. Anmärkning	-0,016	0,187 **	-0,342 **	0,195 **	0,104	-0,031																									
7. Revisionskostnad	-0,045	-0,116 †	0,136 *	-0,002	-0,050	-0,051	0,008																								
8. Skattekraft	0,023	0,151 *	-0,055	-0,101	0,023	0,021	0,078	-0,349 **																							
9. Friarsnell ställning	0,063	0,124 †	-0,105	-0,042	0,022	0,110 †	0,118 †	-0,357 **	0,387 **																						
10. Storlek (log)	0,046	0,132 *	-0,210 **	-0,052	0,035	0,340 **	0,000	-0,738 **	0,442 **	0,370 **																					
11. Blekinge	-0,144 *	0,040	-0,003	-0,002	-0,033	-0,019	0,129 *	0,008	-0,043	0,026	0,012																				
12. Dalarna	0,148 *	-0,090	0,015	0,099	-0,055	-0,032	-0,063	0,045	-0,052	-0,129 *	-0,054	-0,029																			
13. Gotland	0,070	-0,027	0,064	-0,038	-0,016	-0,010	-0,066	0,017	-0,037	-0,095	0,070	-0,009	-0,014																		
14. Gävleborg	0,072	-0,086	0,038	0,020	-0,053	0,115 †	-0,129 *	0,033	-0,076	-0,056	0,006	-0,028	-0,046	-0,014																	
15. Halland	0,073	0,040	-0,003	-0,002	-0,033	-0,019	-0,002	-0,135 *	0,073	0,129 *	0,163 *	-0,017	-0,029	-0,009	-0,028																
16. Jämtland	0,060	-0,066	-0,111 †	0,028	0,301 **	-0,024	0,052	0,110 †	-0,099	-0,156 *	-0,073	-0,021	-0,036	-0,010	-0,034	-0,021															
17. Jönköping	-0,052	-0,046	-0,098	0,028	0,254 **	-0,035	-0,059	-0,040	-0,041	-0,003	-0,015	-0,032	-0,053	-0,016	-0,051	-0,032	-0,039														
18. Kalmar	0,191 **	-0,040	0,149 *	-0,092	-0,058	-0,034	0,113 †	-0,018	-0,096	-0,060	-0,050	-0,030	-0,051	-0,015	-0,048	-0,030	-0,037	-0,056													
19. Kronoberg	0,102	-0,076	0,043	0,050	-0,047	-0,027	0,091	-0,012	-0,077	0,069	-0,023	-0,024	-0,041	-0,012	-0,039	-0,024	-0,030	-0,045	-0,043												
20. Norrbotten	0,015	-0,090	0,096	0,008	-0,055	-0,032	0,138 *	0,340 **	0,085	0,079	-0,091	-0,029	-0,049	-0,014	-0,046	-0,029	-0,036	-0,053	-0,051	-0,041											
21. Skåne	-0,001	0,291 **	-0,131 *	-0,076	-0,028	0,045	0,202 **	-0,133 *	0,000	0,277 **	0,099	-0,045	-0,076	-0,022	-0,072	-0,045	-0,055	-0,083	-0,079	-0,064	-0,076										
22. Stockholm	-0,023	0,118 †	-0,036	-0,022	-0,080	-0,047	-0,062	-0,270 **	0,527 **	0,135 *	0,322 **	-0,042	-0,071	-0,021	-0,067	-0,042	-0,052	-0,077	-0,074	-0,060	-0,071	0,110 †									
23. Södermanland	-0,071	0,057	-0,004	-0,003	-0,047	-0,027	-0,049	-0,021	-0,010	-0,064	0,044	-0,024	-0,041	-0,012	-0,039	-0,024	-0,030	-0,045	-0,043	-0,035	-0,041	0,064	0,060	-0,033							
24. Uppsala	-0,114 †	-0,071	0,071	0,011	-0,044	-0,026	-0,027	-0,133 *	0,090	-0,015	0,062	-0,023	-0,038	-0,011	-0,037	-0,023	-0,028	-0,042	-0,040	-0,033	-0,038	0,060	0,056	-0,033							
25. Värmland	-0,102	-0,090	-0,065	0,191 **	-0,055	-0,032	-0,063	0,052	-0,132 *	-0,032	-0,095	-0,029	-0,049	-0,014	-0,046	-0,029	-0,036	-0,053	-0,051	-0,041	-0,049	0,076	0,071	-0,041	-0,038						
26. Västerbotten	-0,038	-0,095	0,034	0,040	0,024	-0,034	-0,003	0,290 **	-0,129 *	-0,046	-0,238 **	-0,030	-0,051	-0,015	-0,048	-0,030	-0,037	-0,056	-0,053	-0,043	-0,051	0,079	0,074	-0,043	-0,040	-0,051					
27. Västernorrland	0,114 †	0,024	-0,091	0,048	0,088	-0,022	0,028	0,066	-0,035	-0,190 **	0,005	-0,019	-0,032	-0,010	-0,031	-0,019	-0,024	-0,035	-0,034	-0,027	-0,032	0,050	0,047	-0,027	-0,026	-0,032	-0,034				
28. Västmanland	-0,026	-0,018	0,018	0,035	-0,050	-0,029	-0,069	-0,024	-0,043	-0,006	-0,054	-0,026	-0,044	-0,013	-0,042	-0,026	-0,032	-0,048	-0,046	-0,037	-0,044	0,068	0,064	-0,037	-0,035	-0,044	-0,046	-0,029			
29. Västra Götaland	-0,094	0,095	-0,009	-0,115 †	0,044	0,101	-0,029	-0,040	-0,004	0,063	-0,020	-0,055	-0,093	-0,028	-0,089	-0,055	-0,068	-0,102	-0,098	-0,079	-0,093	-0,145 *	0,135 *	-0,079	-0,074	-0,093	-0,098	-0,062	-0,084		
30. Örebro	-0,013	-0,090	0,096	0,008	-0,055	-0,032	-0,063	-0,038	-0,072	-0,221 **	-0,082	-0,029	-0,049	-0,014	-0,046	-0,029	-0,036	-0,053	-0,051	-0,041	-0,049	0,076	0,071	-0,041	-0,038	-0,049	-0,051	-0,032	-0,044	-0,083	
31. Östergötland	-0,038	-0,033	0,015	-0,084	0,030	0,107	-0,103	0,068	-0,065	-0,034	-0,019	-0,029	-0,049	-0,014	-0,046	-0,029	-0,036	-0,053	-0,051	-0,041	-0,049	0,076	0,071	-0,041	-0,038	-0,049	-0,051	-0,032	-0,044	-0,083	-0,049
Kommentar: n=237 ** korrelation signifikant på 1 % nivå (tvåsidig), * korrelation signifikant på 5 % nivå (tvåsidig), † korrelation närliggigt signifikant på 10 % nivå (tvåsidig).																															

Kommentar: n=237; ** korrelation signifikant på 1 % nivå (tvåsidig), * korrelation signifikant på 5 % nivå (tvåsidig) och † korrelation nättillt signifikant på 10 % nivå (tvåsidig).

Som framgår av tabell 3 finns det signifikanta positiva korrelationer mellan följsamhetsindexet och PwC, Dalarnas län, Kalmar län och Västernorrlands län (korrelationer med Västernorrlands län är dock bara måttligt signifikant vid en signifikansnivå på 10%), medan det finns signifikanta negativa korrelationer mellan följsamhetsindexet och EY, KPMG, Blekinge län och Uppsala län (korrelationer med Uppsala län är dock bara måttligt signifikant vid en signifikansnivå på 10%). Korrelationsanalysen ger alltså initialt stöd för hypotesen att anlita revisionsbyrå påverkar följsamheten gentemot redovisningsreglering. Viktigt att utläsa av korrelationsanalysen är att flera av de oberoende variablerna samvarierar, vilket skulle kunna tyda på multikollinearitet. Endast någon enstaka korrelation verkar dock nå över gränsvärdet för kollinearitet på 0,7–0,8. I regressionsanalysen kommer dock VIF-värden tas fram för att närmare undersöka saken.

4.1.3 Regressionsanalys

Nedan presenteras en regressionsanalys över studie etts alla variabler. I regressionsanalysen visas vardera variablers påverkan på den beroende variabeln under kontroll av de andra variablerna.

Tabell 4. Regressionsresultat, studie ett.

Variabler	B	SE(b)	VIF
Konstant	0,731		
Oberoende variabler			
1. EY	-0,042 *	-0,188	1,407
2. KPMG	-0,037 **	-0,204	1,375
3. Deloitte	-0,034	-0,101	1,425
4. Eget kontor	0,022	0,040	1,469
Kontrollvariabler			
5. Anmärkning	0,006	0,036	1,410
6. Revisionskostnad	0,000	-0,130	3,784
7. Skattekraft	0,000	0,055	1,796
8. Finansiell ställning	0,001 †	0,130	1,611
9. Storlek (log)	-0,007	-0,089	3,825
10. Blekinge län	-0,065	-0,106	1,140
11. Dalarnas län	0,082 **	0,218	1,337
12. Gotlands län	0,119	0,098	1,088
13. Gävleborgs län	0,048 †	0,122	1,287
14. Hallands län	0,054	0,088	1,161
15. Jämtlands län	0,078 *	0,155	1,347
16. Jönköpings län	0,011	0,033	1,389
17. Kalmar län	0,077 **	0,213	1,367
18. Kronobergs län	0,056 †	0,128	1,248
19. Norrbottens län	0,025	0,067	1,735
20. Skåne län	0,017	0,066	1,673
21. Stockholms län	0,006	0,021	1,979
22. Södermanlands län	-0,001	-0,003	1,226
23. Uppsala län	-0,043	-0,093	1,231
24. Värmlands län	-0,005	-0,012	1,352
25. Västerbottens län	0,016	0,046	1,454
26. Västernorrlands län	0,114 **	0,208	1,233
27. Västmanlands län	0,010	0,024	1,230
28. Örebro län	0,018	0,047	1,381
29. Östergötlands län	0,006	0,015	1,284
R ²	0,231		
Justerat R ²	0,123		
F-värde	2,143**		
Kommentar: n = 237. Följsamhetsindex beroende variabel. ** korrelation signifikant på 1 % nivå, * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation måtligt signifikant på 10 % nivå.			

Av det justerade R²-värdet i tabell 4 kan vi utläsa att variationen i följsamhetsindexet till 12,3 % kan förklaras utifrån våra oberoende variabler (Djurfeldt & Barmark 2009:59; Djurfeldt med flera 2010:60). Detta kan förefalla ganska lågt, men mycket höga förklaringsvärden är ovanligt i samhällsvetenskaplig forskning. Exempelvis genomförde Falkman & Tagesson (2008) regressionsanalyser på två olika modeller när de försökte förklara avvikelser från redovisningsreglering. Deras justerade R²-värde låg båda gångerna strax över 5 %, vilket alltså är lägre än förklaringsvärdet i föreliggande uppsats.

F-värdet berättar om våra oberoende variabler förklarar tillräckligt mycket i variansen hos den beroende variabeln för att det skall kunna gå att säga att det inte är orsakat av slumpen (Djurfeldt & Barmark 2009:65). Eftersom F-värdet är signifikant kan vi anta att risken för slumpfel är liten och gå vidare med vår analys av regressionen.

Inget av VIF-värdena når över gränsen på 4,0 (Sundell 2010). Detta innebär att vi i vår analys *inte* måste beakta att det är svårt att särskilja vilken av variablerna som har effekt på den beroende variabeln. Vi kan därför dra någorlunda precisa slutsatser av analysen.

Hypotes 1

Av regressionsanalysen framgår att kommuner som anlitar EY, KPMG eller Deloitte har en något sämre följsamhet än de kommuner som anlitar PwC, som alltså var referenskategori, medan kommuner med eget kontor har något bättre följsamhet. Resultatet stödjer därför uppsatsens första hypotes: att anlitat revisionsbyrå påverkar följsamheten gentemot redovisningsregleringen. Dock är det endast resultaten för EY och KPMG som är signifikanta.

Kontrollvariabler

Anmärkning

Av regressionsanalysen framgår att anmärkning från revisorn är något mindre vanligt när kommunen lämnar fler upplysningar. Omvänt betyder det att revisionen är ”renare” när följsamheten är högre, vilket intuitivt kan verka rimligt. Dock är det endast en mycket liten påverkan som anmärkning har på följsamhetsindexet (0,006) och resultatet är dessutom inte signifikant. En tolkning av resultatet är därför att följsamhet och anmärkning inte har något samband. Detta kan tolkas som att revisionskvaliteten är låg, det vill säga att revisorn inte har förmågan att finna eller viljan att rapportera om brister i redovisningen.

Revisionskostnad

Revisionskostnader har i regressionsanalysen ingen påverkan på följsamheten. Detta indikerar således att tillförda resurser till revisionen inte har någon påverkan på hur väl revisorerna kan upptäcka och rapportera felaktigheter i redovisningen. Notera dock att det mått som används för revisionskostnad är problematiskt. Alltför stora slutsatser skall därför inte dras av detta resultat.

Skattekraft

Regressionsanalysen ger inget stöd för att skattekraften påverkar följsamheten gentemot redovisningsregleringen, trots att tidigare studier (Tagesson med flera 2013) indikerat att skattekraften kan förklara varför kommuner lämnar mer frivillig information i sin redovisning. Tvingande reglering förefaller alltså inte påverkas i samma utsträckning av skattekraften.

Finansiell ställning

Regressionsanalysen ger ett måttligt signifikant stöd för att den finansiella ställningen har en liten positiv påverkan på följsamheten gentemot redovisningsregleringen. Regressionsanalysen lämnar således stöd för hållningen att följsamheten blir bättre respektive sämre ju mer finansiell sund kommunen är. Detta är intressant eftersom en stor del av litteraturen pekar på just finansiell ställning som en viktig förklaringsfaktor till följsamhet gentemot eller avvikelse från redovisningsreglering.

Storlek

Regressionsanalysen pekar på följsamheten blir något sämre när kommunen blir större. Detta resultat är dock inte signifikant. Regressionsanalysen lämnar således inget stöd för antagandet att följsamheten blir bättre ju större en kommun är. Detta är liksom resultatet för finansiell ställning intressant eftersom en stor del av litteraturen pekar på storlek som en viktig förklaringsfaktor till följsamhet gentemot redovisningsreglering.

Län

Regressionsanalysen indikerar skillnader mellan länen. Kommunens länstillhörighet innebär en viss påverkan på följsamheten. Fyra län har sämre följsamhet än referenskategori Västra Götalands län och sexton har bättre följsamhet. Fyra av länen som har bättre följsamhet har signifikanta resultat och två har måttligt signifikanta resultat. Institutionella faktorer där formandet utifrån sin omgivning förefaller därför vara en viktig förklaringsfaktor till följsamhet gentemot redovisningsreglering.

4.2 Studie två

I studie två undersöks hypotes 2, att anlitat revisionskontor påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen. Analysen följer samma struktur som den för studie ett.

4.2.1 Deskriptiv statistik

I tabell 5 nedan redogörs för hur observationerna fördelat sig mellan byråerna och kontoren.

Dessutom framgår av tabellen minsta värdet, högsta värdet, medelvärde och standardavvikelsen för de kontinuerliga variablerna.

Tabell 5. Deskriptiv statistik, studie två.

	n	%	Min	Max	Medel	Stdav
Beroende variabel						
Följsamhetsindex	153		0,477	0,874	0,697	0,082
Oberoende variabler						
Revisionsbyrå	153	100,0				
varav EY	34	22,2				
varav PwC	119	77,8				
Revisionskontor	153	100,0				
EY Göteborg	7	4,6				
EY Helsingborg	5	3,3				
EY Jönköping	1	0,7				
EY Lund	2	1,3				
EY Malmö	5	3,3				
EY Norrköping	2	1,3				
EY Stockholm	9	5,9				
EY Uddevalla	2	1,3				
EY Växjö	1	0,7				
PwC Gävle	9	5,9				
PwC Göteborg	12	7,8				
PwC Halmstad	8	5,2				
PwC Jönköping	1	0,7				
PwC Kalmar	12	7,8				
PwC Karlstad	9	5,9				
PwC Kristianstad	3	2,0				
PwC Lidköping	1	0,7				
PwC Linköping	12	7,8				
PwC Luleå	5	3,3				
PwC Lund	1	0,7				
PwC Lycksele	3	2,0				
PwC Malmö	4	2,6				
PwC Mora	1	0,7				
PwC Skellefteå	5	3,3				
PwC Skövde	1	0,7				
PwC Stockholm	14	9,2				
PwC Uppsala	2	1,3				
PwC Västerås	10	6,5				
PwC Örebro	3	2,0				
PwC Östersund	3	2,0				
		Ja (0)		Nej (1)		
		n	%	n	%	
Kontrollvariabler						
Anmärkning	153	88	57,5	65	42,5	
Revisionskostnad (kr/inv)	153			15,00	174,00	58,10
Skattekraft (kr/inv)	153			150 048,00	346 200,00	183 126,67
Finansiell ställning (%)	153			-55,6	62,4	14,1
Storlek	153			2 454	147 420	26 934
Storlek (log)	153			8,00	12,00	9,81
						27,39
						24 708,54
						19,4
						26 247
						0,89

I studien som används för att svara på uppsatsens andra fråga finns, som framgår av tabell 5, 153 observationer, betydligt färre än första studiens 237 observationer. Som framgår av tabellen varierar uppsatsens beroende variabel tämligen mycket, mellan 48 % och 87 %. Medelvärde ligger på 70 %, vilket är identiskt med medelvärdet för alla 290 kommuner.

Med anledning av att alla byråer inte ville lämna ut information om revisorernas kontorstillhörighet har endast två byråer, EY, PwC, varit med i den andra studien. Av dessa är PwC marknadsledande med omkring 78 % av uppdragen. 30 kontor, 21 hos PwC och 9 hos EY, har varit inblandade i de undersökta kommunernas revisioner.

Gällande revisorernas benägenhet att anmärka har observationerna fördelat sig mindre jämnt än i studie ett. I studie två har 58 % av granskningsrapporterna innehållit anmärkning. När det gäller de andra kontrollvariablerna är spridningen liksom i första studien ganska stor. Revisionskostnad varierar mellan 15 kr/invånare och 174 kr/invånare, med medelvärde på 58 kr/invånare. Skattekraften skiljer sig nästan 200 000 kr mellan den minsta (150 000 kr) respektive den största (346 200 kr) observationen, med ett medelvärde på 183 100 kr). Gällande finansiell ställning, det vill säga soliditeten, skiljer är samma siffror 118 procentenheter mellan -56 % och 62 %, med ett medelvärde på 14,1 %. Storlek varierar mellan minsta kommun på 2 500 invånare till största på 147 000 invånare, med ett medelantal på 26 900 invånare. Den logaritmerade storleksvariabeln, som alltså har justerats för att bli mer normalfördelad, varierar mellan 8 och 12 och har ett medelvärde på 9,81.

4.2.2 Korrelationsanalys

Nedan presenteras en korrelationsanalys mellan studiens alla variabler, inklusive kontor. Bortfallet i denna studie är större än i det första, vilket innebär att vissa skillnader mot studie ett kan förekomma. Eftersom bortfallet är större bör man vara mer försiktig gällande vilka slutsatser som dras av resultatet.

Liksom i studie ett indikerar korrelationsanalysen i tabell 6 att det finns ett signifikant negativt samband mellan EY och följsamhetsindexet och ett signifikant positivt samband mellan PwC och följsamhetsindexet. Ett fåtal (tre stycken) län har signifikanta negativa eller positiva samband med följsamhetsindexet. Korrelationsanalysen pekar alltså på att hypotes 1 stämmer även i detta urval och att länstillhörighet förklarar följsamhet gentemot redovisningsreglering. Dessa påståenden kommer noggrannare undersökas i en regressionsanalys nedan. Vad studie ett emellertid utelämnar och studie två berättar är det finns två signifikanta och ett måttligt signifikant samband mellan anlitat kontor och följsamhet. Således verkar det finnas fog för att anta att kontoren påverkar följsamheten. Detta kommer också testas i regressionsanalysen nedan.

Korrelationsmatrisen visar också att flera oberoende variabler samvarierar. Risk för multikollinearitet föreligger således. Dock är det bara något enstaka resultat som ligger över gränsen på 0,7–0,8. Detta kommer därför undersökas närmare med hjälp av VIF-värden i en regressionsanalys.

4.2.3 Regressionsanalys

I regressionsanalysen av studie två var VIF-värdena långt över gränsen för multikollinearitet. Bland kontoren var det endast EY Jönköping, EY Norrköping, EY Uddevalla, EY Växjö, PwC Gävle, PwC Jönköping, PwC Lidköping, PwC Lund, PwC Mora, PwC Skövde och PwC Uppsala som inte hade VIF-värden över 4,0. Bland kontrollvariablerna hade Revisionskostnad och Storlek VIF-värden över 4,0. Bland länen var det endast Gotlands län, Hallands län, Jönköpings län och Värmlands län som inte hade VIF-värden över 4,0. Detta innebär att det är svårt att uttala sig om vilka variabler det är som påverkar den beroende variabeln. För att kunna undersöka som vilka hur variablerna som samvarierar påverkar den beroende variabeln har tre olika modell skapats, vilket är samma lösning som tidigare studier (Falkman & Tagesson 2008) använt sig av. Modell 1 innehåller alla variabler, i modell 2 har länstillhörigheten uteslutits och i modell 3 har i stället revisionskontor uteslutits. Alla modellerna kommer refereras till löpande i analysen. I modell 2 hade endast EY, Revisionskostnad och Storlek VIF-värden över 4,0. I modell 3 hade enbart Revisionskostnad och Storlek VIF-värden över 4,0.

Tabell 7. Regressionsresultat, studie två.

Variabler	Modell 1			Modell 2			Modell 3		
	B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF	B	SE(b)	VIF
Konstant	1,118			0,964			0,869		
Oberoende variabler									
1. EY	-0,066	-0,335	8,146	-0,066 †	-0,337	5,537	-0,032 †	-0,160	1,530
2. EY Göteborg	-0,141	-0,359	9,421	0,013	0,034	1,861			
3. EY Helsingborg	-0,094	-0,205	12,133	-0,022	-0,049	1,539			
4. EY Jönköping	-0,234 *	-0,230	2,321	-0,077	-0,076	1,152			
5. EY Lund	0,061	0,085	5,394	0,122 †	0,170	1,260			
6. EY Malmö	-0,073 †	-0,159	11,688	-0,034	-0,073	1,715			
7. EY Norrköping	-0,083	-0,115	2,099	0,003	0,004	1,313			
8. EY Uddevalla	-0,121	-0,168	3,381	0,013	0,017	1,309			
9. EY Växjö	-0,125	-0,123	3,066	0,094	0,092	1,121			
10. PwC Göteborg	-0,207 *	-0,680	15,747	-0,063 †	-0,206	1,998			
11. PwC Luleå	0,068	0,147	21,078	0,028	0,060	1,765			
12. PwC Gävle	-0,079 †	-0,225	2,919	-0,043	-0,125	1,757			
13. PwC Halmstad	-0,175 †	-0,474	13,572	0,009	0,023	1,848			
14. PwC Jönköping	-0,206 †	-0,203	2,041	-0,087	-0,086	1,152			
15. PwC Kalmar	-0,195 †	-0,639	23,803	0,012	0,038	2,171			
16. PwC Karlstad	-0,116	-0,333	10,206	-0,005	-0,014	1,938			
17. PwC Kristianstad	-0,032	-0,054	8,048	0,002	0,003	1,347			
18. PwC Lidköping	-0,140	-0,137	2,422	0,008	0,008	1,097			
19. PwC Linköping	-0,128 †	-0,420	9,278	-0,027	-0,088	2,089			
20. PwC Lund	-0,130	-0,128	3,458	-0,036	-0,035	1,132			
21. PwC Lycksele	0,016 †	0,027	10,801	-0,084	-0,142	1,518			
22. PwC Malmö	-0,101 †	-0,196	10,334	-0,033	-0,064	1,464			
23. PwC Mora	0,110	0,108	1,325	0,149 †	0,146	1,102			
24. PwC Skellefteå	0,132 †	0,286	17,740	0,045	0,098	2,238			
25. PwC Skövde	-0,201	-0,198	2,348	-0,064	-0,063	1,162			
26. PwC Uppsala	-0,085	-0,118	1,283	-0,117 †	-0,163	1,220			
27. PwC Västerås	-0,113	-0,342	5,544	-0,050	-0,151	1,889			
28. PwC Örebro	-0,184	-0,311	5,109	-0,041	-0,070	1,407			
29. PwC Östersund	0,083	0,140	6,818	0,031	0,053	1,362			
Kontrollvariabler									
30. Anmärkning	-0,006	-0,035	2,521	0,000	-0,003	2,020	0,001	0,017	1,701
31. Revisionskostnad	-0,001	-0,436	7,464	-0,001 †	-0,320	5,513	-0,001	0,001	5,208
32. Skattekraft	0,000	0,122	2,330	0,000	-0,007	1,933	0,000	0,000	1,822
33. Finansiell ställning	0,000	0,043	2,259	0,000	0,047	1,750	0,000	0,000	1,686
34. Storlek (log)	-0,026	-0,280	6,074	-0,019	-0,201	4,145	-0,020	0,015	4,525
35. Blekinge län	-0,157	-0,265	4,610				-0,094 †	0,049	1,176
36. Dalarnas län	-0,099	-0,235	9,865				0,059	0,037	1,311
37. Gotlands län	-0,042	-0,041	2,609				0,132	0,085	1,164
38. Gävleborgs län	-0,058	-0,125	8,824				0,058	0,040	1,254
39. Hallands län	0,049	0,082	1,464				0,045	0,050	1,210
40. Jämtlands län	-0,202	-0,198	4,283				0,053	0,082	1,100
41. Jönköpings län	0,016	0,035	2,781				0,007	0,039	1,181
42. Kalmar län	0,083 †	0,263	11,299				0,075 *	0,030	1,478
43. Kronobergs län	0,111	0,241	5,810				0,095 *	0,040	1,248
44. Norrbottens län	-0,173 *	-0,441	35,032				0,069	0,043	2,067
45. Skåne län	-0,073 *	-0,292	23,361				0,009	0,025	1,748
46. Stockholms län	-0,178 †	-0,663	19,550				-0,017	0,029	2,018
47. Södermanlands län	-0,068	-0,161	5,680				0,005	0,037	1,261
48. Uppsala län	-0,202	-0,438	7,845				-0,063	0,039	1,232
49. Värmlands län	-0,026	-0,051	2,226				0,035	0,043	1,162
50. Västerbottens län	-0,227 *	-0,578	28,480				0,008	0,040	1,743
51. Västernorrlands län	-0,105	-0,146	4,502				0,097 †	0,059	1,109
52. Västmanlands län	-0,079	-0,188	6,321				0,005	0,036	1,216
53. Örebro län	-0,057	-0,155	4,791				0,009	0,034	1,428
54. Östergötlands län	-0,018	-0,047	5,964				0,020	0,034	1,274
	R2	0,449		R2	0,252		R2	0,252	
	Justerat R2	0,145		Justerat R2	0,036		Justerat R2	0,097	
	F-värde	1,476*		F-värde	1,167		F-värde	1,630*	

Kommentar: n = 153. Följsamhetsindex beroende variabel. * korrelation signifikant på 5 % nivå och † korrelation måttligt signifikant på 10 % nivå.

Av tabell 7 kan vi utläsa att det justerade R²-värdet är 14,5 % i modell 1, vilket innebär att variationen i följsamhetsindexet till 14,5 % kan förklaras utifrån våra oberoende variabler. Samma värde är 3,6 % i modell 2 och 9,7 % i modell 3. Modell 2, där länstillhörigheten alltså har uteslutits, har därför mycket lägre förklaringsvärde än de båda andra modellerna. Vi kan också se att F-värdet i modell 2 inte är signifikant, vilket det är i de båda andra modellerna. Eftersom F-värdet inte är signifikant i modell 2 kan vi inte utesluta att det är slumpen som gett vårt resultat i den modellen. Modell 2 är således inte lika stark som de båda andra modellerna. Vi kan därför inte dra alltför stora slutsatser från den modellen.

Hypotes 1

Eftersom datan för kontoren endast kommer från EY och PwC har de andra revisionsbyråerna uteslutits i studie två. Som framgår av regressionsanalyserna är det dock fortfarande så att hypotes 1 förefaller stämma i alla modellerna, för kommuner som anlitar EY har sämre följsamhet än referensvariabeln. Detta resultat är dock endast måttligt signifikant i modellerna 2 och 3 och inte signifikant över huvud taget i modell 1.

Hypotes 2

Föreliggande uppsats försöker som framgått tidigare gå ett steg längre än tidigare studier och studera skillnaderna inte bara mellan byråerna, utan även *inom* byråerna på kontorsnivå. Modell 1 visar att bland de kommuner som anlitar andra PwC-kontor än referenskontoret PwC Stockholm har vissa bättre följsamhet än referensen och vissa sämre. Bland de kommuner som anlitar andra EY-kontor än referenskontoret EY Stockholm har alla utom en sämre följsamhet än referensen. Gällande PwC-kontoren är ett resultat signifikant och åtta måttligt signifikanta. Gällande EY-kontoren är endast ett resultat signifikant och ett måttligt signifikant. I modell 2 är fortsatt vissa kontor sämre eller bättre än referensen. Detta gäller både för EY och PwC. Ett resultat för EY är måttligt signifikant och tre resultat för PwC är måttligt signifikanta.

Den sammanvägda bedömning är därför att regressionsanalysen av modell 1 och 2 ger stöd för hypotes 2, att anlitat revisionskontor påverkar följsamheten gentemot redovisningslagstiftning. Dock föreligger problem med multikollinearitet i modell 1, vilket innebär att vi inte kan veta riktigt hur stor effekten på den beroende variabeln är. Förklaringsvärdet i modell 1 är dock högre än de båda andra modellernas. En modell där både län och kontor ingår förklarar alltså mer varians i den beroende variabeln än när någon av variablerna utesluts. Kontor förefaller alltså förklara viss del av variansen, även om förklaringsvärdet är högre för län. Hypotes 2 kan därför accepteras, men på grunder som är något osäkra.

Kontrollvariabler

Anmärkning

Regressionsanalysen av modell 1 ger inga andra resultat angående anmärkning än den i studie ett. Anmärkning har fortfarande någon liten påverkan på följsamheten, men detta resultat är inte signifikant.

Revisionskostnad

Regressionsanalysen av modell 1 ger angående revisionskostnad inget annat resultat än den för studie ett. Regressionsanalysen av modell 2 visar dock på en mycket liten och måttligt signifikant negativ påverkan från hur mycket pengar kommunen lägger på revisionen och följsamhet. Med andra ord säger resultatet att redovisningen blir sämre ju mer medel kommunen tillför revisionen. Resultat i modell 2 ger således stöd för de som menar att mer revisorn blir mindre oberoende och genomför en sämre revision när denne tjänar mer på revisionen. Även resultatet instinktivt låter något märkligt har tidigare studier fått ett liknande resultat (Donatella med flera 2018). Ha dock i åtanke att det mått för revisionskostnad som använts i föreliggande uppsats inte är det mest optimala för dess syfte. Ännu viktigare att ha i åtanke är att modell 2 kan innehålla stora slumpfel, vilket gör att vi inte bör ta dess resultat på alltför stort allvar.

Skattekraft

Regressionsanalysen av alla tre modellerna visar precis som den i studie ett att skattekraft inte påverkar följsamheten.

Finansiell ställning

Regressionsanalyserna av alla tre modellerna visar precis som den i studie ett att kommunens finansiella ställning inte påverkar följsamheten.

Storlek

Liksom i studie ett visar regressionsanalyserna av alla tre modeller en negativ påverkan på följsamheten från kommunens storlek. Dessa resultat är dock inte signifikant.

Län

Också regressionsanalysen av modell 2 visar att kommunens länstillhörighet verkar spela in i hur väl kommunen följer redovisningsregleringen. 16 län har en negativ påverkan på följsamheten i jämförelse med referensen Västra Götalands län, och fyra har en positiv påverkan i jämförelse med referensen. Tre av dessa resultat är signifikanta och två är måttligt signifikant. Förklaringsvärdet av variansen i den beroende variabeln är dessutom högre i modell 3 med endast länstillhörighet jämfört med modell 2. Att länstillhörigheten påverkar följsamheten stöds alltså även av jämförelsen mellan alla modeller.

5. Slutsatser

I början av denna uppsats ställdes frågan kring om anlita revisionsbyrå påverkar utfallet av kommuners följsamhet gentemot redovisningsregleringen. Antagandet bakom att det kunde vara på det sättet kom från resonemang om att olika byråer har olika arbetssätt och rutiner och därmed inte borde ha samma kvalitet i sin revision (Francis 2011:137; Francis, Michas & Yu 2013:1628; Tagesson & Öhman 2015:189; Donatella med flera 2018:5) och grundades i både agentteori och institutionell teori. Denna typ av undersökning, där revisionskvalitet används för att förklara redovisningsval, är vanliga både i Sverige (se exempelvis Falkman & Tagesson 2008; Haraldsson & Tagesson 2014; Donatella med flera 2018) och i andra länder (Verbruggen med flera 2011). Uppsatsens resultat, att anlita revisionsbyrå påverkar följsamheten, är helt i linje med tidigare liknande studiers resultat. Vad som särskiljer denna uppsats från tidigare studier är emellertid att faktisk anmärkning från revisorn har kontrollerats för i undersökningen. Tidigare studier har antagit att proxyerna för revisionskvalitet är tillräcklig information för att uttala sig om revisionen påverkar följsamheten. Som framgår av denna uppsats teoretiska referensram är revisionen och revisorns ställning tämligen låg i kommunal sektor. Att revisorn anmärker på redovisningens kvalitet behöver således inte innebära att den redovisningsskyldige tar till sig kritiken och anpassar sig. Genom att kontrollera för faktisk anmärkning från revisorn har denna uppsats därför förfinat tidigare studiers metod. Uppsatsens resultat pekar dock fortfarande på samma samband som tidigare studier (se exempelvis Donatella med flera 2018). Uppsatsen ger därför ytterligare, och kanske tydligare, stöd för antagandet att anlita revisionsbyrå påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsreglering.

Uppsatsens andra forskningsfråga var ämnad att gå djupare än tidigare studier angående vilken nivå av revisionskulturen man undersökt. Medan tidigare studier av kommunal sektor har pekat på skillnader *mellan* byråer har denna uppsats undersökt om det föreligger skillnader *inom* byråerna, på kontorsnivå. Att så skulle kunna vara fallet har studier (Francis & Yu 2009; Francis, Michas & Yu 2013) av privat sektor visat, men ansatsen har inte funnits i studier av kommunal sektor. Uppsatsen har därför utökat kunskapen kring skillnaderna inom byråerna till att också innefatta kommunal sektor. Och som framgår av uppsatsens resultat finns det i alla fall initialt stöd för skillnaderna inom byråerna också är evident i kommunal sektor. Viktigt att notera är dock att undersökning på kontorsnivå kan innehålla multikollinearitetsproblem, vilket innebär att det är svårt att hålla isär de olika variabelernas påverkan på följsamheten.

Utöver variablerna kopplade till uppsatsens hypoteser fanns det också ett antal kontrollvariabler i undersökningen. Flera av kontrollvariablerna - anmärkning, revisionskostnad,

skattekraft, finansiell ställning och storlek - visade inte på något signifikant samband med följsamheten. Att dessa variabler skulle påverka på hur väl kommunerna följer redovisningsregleringen ger uppsatsen därför inget stöd för. Mest intressant av dessa resultat är revisorernas anmärkning på redovisningen hade mycket liten och icke signifikant påverkan på följsamheten. Slutsatsen man kan dra av detta är att revisorernas arbetssätt med förfarandet av granskningsrapporterna inte är tillräckligt omfattande för att identifiera alla redovisningsmissar, i detta fall kopplande till kommunernas upplysningsplikt, och rapportera om dessa. Alternativt betyder detta att det förekommer någon sorts beroende mellan den redovisningsskyldige och revisor, där revisorn inte rapporterar identifierade felaktigheter i redovisningen för att skydda den redovisningsskyldige. Med andra ord verkar redovisningskvaliteten i kommunsektorn vara låg. Samtidigt påverkar anlitad byrå följsamheten. Revisorn borde därför ha någon sorts inverkan på hur redovisaren väljer att redovisa. Denna kontakt måste dock vara av mer informell karaktär, eftersom följsamheten inte har något samband med revisorns officiella uttalande, granskningsrapportens, orenhet. Ur ett *accountability*-perspektiv blir detta dock problematiskt eftersom kommuninvånarna går miste om ett viktigt beslutsunderlag. Om revisorernas kritik av redovisningen aldrig blir offentlig kan revisorerna inte bli den länk mellan kommuninvånarna och det politiska styret som det är tänkt att de skall vara. För att koppla tillbaka till de olika teorierna om vad revision är verkar den i den kommunala sektorn primärt fått rollen av att *förbättra* redovisningen, det vill säga utgöra ett kunnigt stöd till de som redovisar. Det är långt från den rollen till att mildra informationsasymmetrin mellan kommuninvånarna och det politiska styret. Det skulle kunna gå att hävda att revisorerna i kommunal kontext inte verkar i kommuninvånarens intresse, utan i har kommit att tillhandahålla en tjänst riktad till redovisningsproducenten.

Bland kontrollvariablerna var det en kategori som stack ut från de andra. I kategorien länstillhörighet var det flera län som fick signifikanta skillnader i förhållande till referensvariabeln Västra Götalands län. Med anledning av detta kan man dra slutsatsen att den närmaste omgivningen påverkar redovisningsval i kommunsektorn, vilket alltså är i linje med grundantagandena i institutionell teori i redovisningsforskning. Mer exakt pekar resultatet på någon sorts mimetiskt isomorfism (DiMaggio & Powell 1983), att härma goda exempel, är viktig när det gäller att implementera redovisningsreglering.

När det gäller uppsatsens hypoteser formulerades dessa utifrån ett eklektiskt tillvägagångssätt där både agentteori och institutionell teori användes för att komma fram till samma hypotes. Eftersom båda hypoteserna accepterades går det att påstå att uppsatsen liksom tidigare studier (Neu & Simmons 1996; Carpenter & Feroz 2001; Falkman & Tagesson 2008; Collin med flera 2009; Tagesson & Ekström 2013) med samma eklektiska tillvägagångssätt ger stöd för att använda de båda teorierna som komplement till varandra. Emellertid är uppsatsens hypoteser

tämligen vida i sitt förhållande till teorierna. Att säga vilken av teorierna som förklarar resultatet är därför svårt. När det gäller kontrollvariablerna var det endast den som var helt oavhängig från agentteori och formulerad uteslutande från institutionell teori - länstillhörigheten - som gav signifikanta resultat. Institutionell teori tycks därför ha ett förklaringsvärde av när det gäller redovisningsval av lämnandet av tilläggsupplysningar, medan agentteorins förklaringsvärde är möjligt men något oklart i och med det eklektiska tillvägagångssättet. Emellertid föreföll antagandena om att principalen i kommunsektorn, det vill säga invånaren, inte hade samma intresse av att ställa krav på redovisningen som principalen privat sektor stämmer överens med uppsatsens resultat. Skattekraften, det vill säga insatt kapital i kommunen, hade ingen påverkan på följsamheten. När marginalnyttan av att sätta sig in i kommunens ekonomiska redovisning ökar tycks kommuninvånarna alltså ändå inte ställa högre krav på redovisningen. Zimmermans (1977) och Watts och Zimmermans (1978) resonemang om att agent-principal-förhållandet i kommunal sektor är speciellt och att kommuninvånaren inte kommer engagera sig i kommunens redovisning, det vill säga vara en passiv principal, tycks således stämma. Resultatet ger alltså ändå stöd för att använda agentteori i redovisningsforskning i kommunal sektor.

5.1 Förslag till framtida forskning

Samtidigt som denna uppsats genom sitt mer förfinade tillvägagångssätt har gett ytterligare stöd för antagandet om att anlita revisionsbyrå påverkar följsamheten gentemot redovisningsregleringen, finns det fortsatt flera utvecklingsområden och ytterligare aspekter att undersöka. För det första saknas 51 kommuner i undersökningen. Detta skulle kunna sägas vara ett för högt bortfall för att med säkerhet kunna säga att uppsatsens resultat är korrekta. Att minska bortfallet kunde alltså ytterligare förfinas undersökningen och stärka uppsatsens resultat. Dock visade en bortfallsanalys på att det inte fanns signifikanta skillnader mellan de kommuner som ingått i uppsatsens studie och de kommuner som inte ingått. En studie utan bortfall skulle därför antagligen peka på samma resultat som föreliggande uppsats.

För det andra har uppsatsens kontrollvariabel om länstillhörighet gett stöd för att omgivningen påverkar organisationers val, vilket är grundantagandet inom institutionell teori. Att närmare undersöka olika omgivningsfaktorerers påverkan på följsamheten skulle därför ytterligare kunna förklara kommunernas redovisningsval. Faktorer som kan tänkas påverka är samarbeten med andra kommuner, exempelvis förekomsten av ekonomichefsnätverk. Eftersom uppsatsen ger stöd för att det skulle finnas skillnader inom revisionsbyråerna skulle man också kunna tänka sig att det normativa trycket från revisorerna undersöks på ännu en nivå längre ner, nämligen på enskild revisor. På detta tema skulle det också kunna vara intressant att veta vilken effekt byte av

revisionsbyrå har på följsamhet och revisionskvalitet. Sådana studier har gjorts på privat sektor (se exempelvis Tagesson med flera 2006), men har ännu inte genomförts i svensk kommunal kontext.

Eftersom uppsatsen också ger stöd för att använda agentteori i redovisningsforskning i kommunal sektor och att principalen inte påverkar redovisningsvalen, skulle en närmare undersökning av olika faktorer som kan ligga hos agenten vara av intresse att undersöka. Exempelvis skulle kommunstyrelsens ställning samt ekonomichefens inflytande och inställning till redovisningsregleringen vara sådana faktorer som skulle kunna förklara följsamheten av regleringen.

Uppsatsen har gett ett initialt stöd för att anlita revisionskontor påverkar kommunernas följsamhet gentemot redovisningsregleringen. Även om bortfallsanalysen inte pekar på signifikanta skillnader mellan studerade kommuner och icke-studerade kommuner är bortfallet tämligen stort. Att få med fler kommuner i studien skulle kanske dessutom kunna hjälpa till att mildra den multikollinerationsproblematik som uppsatsens studie uppvisade. Ytterligare studier med högre frekvens är därför av godo om man önskar stärka uppsatsens resultat. Uppsatsens resultat kan dock säga ge en *fingervisning* om att anlita revisionskontor påverkar följsamheten, vilket skulle innebära att framtida studier på följsamhet och revisionskvalitet borde följa uppsatsens exempel och använda sig av även revisionskontor och inte bara revisionsbyrå i sina undersökningar.

6. Källförteckning

6.1 Böcker och vetenskapliga artiklar

Antle, R. (1982). "The Auditor As an Economic Agent." *Journal of Accounting Research*, 20(2), 503-527.

Brorström, B., Haglund, A. & Eriksson, O. (2011). *Kommunal redovisningslag: beskrivning och tolkning* (6., [uppdaterade] uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B., Haglund, A. & Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi*. Studentlitteratur, Lund.

Bushman, R., Lerman, A., & Zhang, X. (2016). "The Changing Landscape of Accrual Accounting." *Journal of Accounting Research*, 54(1), 41-78.

Bäck, H. (2018). *Kommunrevisorns testamente*. (Förvaltningshögskolans rapporter nummer 146.) Göteborg: Förvaltningshögskolan.

Carpenter, V. & Feroz, E. (2001). "Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles." *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), 565-596.

Carrington, T. (2014). *Revision* (2. [utök. och uppdaterade] uppl.). Malmö: Liber.

Carrington, T. & Catasús, B. (2007). "Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory." *European Accounting Review*, 16(1), 35-58.

Carruthers, B. (1995). "Accounting, ambiguity, and the new institutionalism." *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.

Christiaens, J. (1999). "Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation." *Financial Accountability & Management*, 15(1), 21-40.

da Costa Carvalho, J., Camões, P., Jorge, S., & Fernandes, M. (2007). "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government." *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne Des Sciences De L'Administration*, 24(1), 2-14.

Chan, J. L. (2003). "Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards." *Public Money & Management*, 23(1), 13.

Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2004). "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations." *Working paper series / Department of Business Studies, Kristianstad University College*, 2004:2. Kristianstad: Department of Business Studies, Kristianstad University College.

Collin, S., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2009). "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories." *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 141-174.

Collin, S., Haraldsson, M., Tagesson, T. & Blank, V. (2017). "Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organisation and the audit market." *Financial Accountability & Management*, 33(4), 391-405.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and audit quality." *Journal of Accounting & Economics*, 3(3), 183-199.

DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields." *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Djurfeldt, G. & Barmark, M. (2009). *Statistisk verktygslåda 2: Multivariat analys* (1. uppl. ed.). Stockholm: Studentlitteratur.

Djurfeldt, G., Larsson, R. & Stjärnhagen, O. (2010). *Statistisk verktygslåda 1: Samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder* (2. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.

Donatella, P (2010) "Västra Götalandsregionen – en organisation med god ekonomisk hushållning?" i Lennart Nilsson (red) *En region blir till*, 107-155 Göteborg: SOM-institutet, Göteborgs universitet.

Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*. Göteborg: Bokförlaget BAS.

Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2018). "Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?" *International Review of Administrative Sciences*, 2018.

Haraldsson, M. (2016). *Accounting and auditing in municipal organisations : Four papers on accounting compliance and audit costs (Lund studies in economics and management, 134)*. Lund: Lund University, School of Economics and Management, Department of Business Administration.

Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2014). "Compromise and avoidance: The response to new legislation." *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 288-313.

Francis, J.R. (2004). "What do we know about audit quality?" *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.

Francis, J.R. & Yu, M.D. (2009). "Big 4 office size and audit quality." (Report). *Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.

Francis, J.R., Michas, P.N. & Yu, M.D., 2013. "Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements." *Contemporary Accounting Research*, 30(4), pp.1626–1661.

Ingram, R. & Dejong, D. (1987). "The effect of regulation on local government disclosure practices." *Journal of Accounting and Public Policy*, 6(4), 245-270.

Jagalla, T., Becker, S.D. & Weber, J. (2011). "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting evidence from German states." *Financial Accountability & Management: In Governments, Public Services and Charities*, 27(2), 134-165.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure." *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Körner, S. & Wahlgren, L. (2015). *Statistiska metoder* (3. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.

- Mack, J. & Ryan, C. (2006). "Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4).
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony." *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Neu, & Simmons. (1996). "Reconsidering the 'social' in positive accounting theory: the case of site restoration costs." *Critical Perspectives on Accounting*, 7(4), 409-435.
- Oulasvirta, L. (2014). "The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study." *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Pina, V., Torres, L. & Yetano, A. (2009). "Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches." *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Pentland, B. (1993). "Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. Accounting." *Organizations and Society*, 18(7), 605-620.
- Power, M. (2003). "Auditing and the production of legitimacy." *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.
- Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. (2016). "Harmonizing public sector accounting in Europe: Thinking out of the box." *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Tagesson, T. & Eriksson, O. (2011). "What Do Auditors Do?: Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting." *Financial Accountability And Management*, 27(3), 272-285.
- Tagesson, T., Klugman, M. & Ekström, M. (2013). "What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports" *Journal of Management & Governance*, 17(2), 217-235.

Tagesson, T. (2014). "The conditions for and the users of public sector accounting.", i Budding, T., Grossi, G., & Tagesson, T. (2014). *Public sector accounting*. Abingdon, Oxon: Routledge.

Tagesson, T. & Öhman, P. (2015) "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems." *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2), 175-192.

Tagesson, T., Sjö Dahl, L., Collin, S., Olsson, H. & Svensson, J. (2006). "Does auditor rotation influence audit quality: the contested hypotheses tested on Swedish data". *Working paper series / Department of Business Studies, Kristianstad University College*, 2006:4. Kristianstad: Department of Business Studies, Kristianstad University College.

Verbruggen, S., Christiaens, J. & Milis, K. (2011). "Can Resource Dependence and Coercive Isomorphism Explain Nonprofit Organizations' Compliance With Reporting Standards?" *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 5-32.

Watts, R., & Zimmerman, J. L. (1978). "Towards a positive theory of the determination of accounting standards." *The Accounting Review: A Journal of the American Accounting Association*, 53(1), 112-134.

Zimmerman, J. (1977). "The municipal accounting maze. An analysis of political incentive." *Journal of accounting research*, 15, 107-144.

6.2 Internetkällor

Sundell, Anders (2010). "Guide: Regressionsdiagnostik - multikollinearitet." www.spssakuten.se, hämtat 2018-05-22. <https://spssakuten.com/2010/10/16/guide-regressionsdiagnostik---multikollinearitet/>

6.3 Tryck utan namngiven författare

IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) (2014). *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. International Federation of Accountants.

IFAC (International Federation of Accountants). *International Standards on Auditing*. International Federation of Accountants.

RKR (Rådet för kommunal redovisning). *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

RKR (Rådet för kommunal redovisning) (2006). *Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

RKR (Rådet för kommunal redovisning) (2013a). *Tillämpning av kommun redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

RKR (Rådet för kommunal redovisning) (2013b). *Utformning av tilläggsupplysningar 2013 - vägledning och exempel*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

SKL (Sveriges kommuner och landsting) (2014). *God revisionssed i kommunal verksamhet 2014*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting.

SOU 2016:24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning*. Stockholm: Finansdepartementet.

6.4 Lagar

SFS 1991:900. *Kommunallag*.

SFS 1997:614. *Lag om kommunal redovisning*.

SFS 2001:883. *Revisorslag*.

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*.

7. Bilagor

7.1 Bilaga 1. Specifiering av upplysningar som legat till grund för uppsatsens beroende variabel

Förvaltningsberättelsen (kapitel 4)

1. Förvaltningsberättelsen skall, under avsnittet väsentliga personalförhållanden, särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.
Uppgift skall också lämnas om:
2. Den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
3. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män samt
4. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30-49 år och 50 år eller äldre.
5. Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels *årets resultat efter balanskravsjusteringar*, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (*balanskravsresultat*).
6. Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a §kommunallagen (1991:900) föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet.
7. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske (dvs att man hänvisar till synnerliga skäl för att inte återställa hela eller delar av balanskravsunderskottet), så skall upplysning lämnas om detta. Därvid ska skälen till beslutet anges.
8. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.
9. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts.
10. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunens ekonomiska ställning.

Resultaträkning och balansräkning (kapitel 5)

Bidrag till statlig infrastruktur

11. **I not** till balansräkningen och resultaträkningen ska för varje projekt anges det sammanlagda beloppet och vad bidraget avser.
12. Därutöver ska **i not** till balansräkningen anges den valda tiden för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och i balansräkningen upptaget belopp.

Värdering (kapitel 6)

13. Om en uppskrivning gjorts av en **finansiell** anläggningstillgång ska det **i not** lämnas upplysning om storleken på det uppskrivna beloppet.

Rekommendationer

2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.

14. De olika slag av pensionsförmåner som finns upptagna under posten avsättningar specificeras **i en not** till balansräkningen
15. **I not** anges även kompletterande information om **antalet** visstidsförordnanden och särskilda villkor som avviker från vad som är normalt och som kan leda till betydande ekonomiska konsekvenser. *Detta gäller både avtal som redovisats som avsättning och som ansvarsförbindelse.*

3.1 Redovisning av extraordinära poster

Extraordinära poster

16. För varje enskild extraordinär intäkt eller kostnad skall i not anges hur stor den är och vad den hänför sig till.

Jämförelsestörande poster

17. Upplysningar om resultateffekten av händelser eller transaktioner som är jämförelsestörande skall lämnas på något av följande sätt:
 - 1) i not till berörda resultatposter i resultaträkningen
 - 2) genom särredovisning direkt i resultaträkningen i en egen post. Av rubriceringen skall framgå vad posten avser.
18. Om det finns flera jämförelsestörande poster på samma resultatnivå kan de slås samman under rubriken Jämförelsestörande poster. De ingående delkomponenterna skall i så fall specificeras i not med intäkter och kostnader var för sig.

4.2 Redovisning av skatteintäkter

Redovisad skatteintäkt ska specificeras i en not. Redovisad skatteintäkt består av tre olika delar:

19. Upplysningar lämnas om preliminära skatteinbetalningar som kommit kommunen tillgodo under året.
20. Upplysningar lämnas om prognos för slutavräkning. Detta innebär för varje år att en upplupen eller förutbetalad intäkt redovisas beroende på prognosens utfall.
21. Upplysningar lämnas om differens mellan den slutliga taxeringen och den redovisade skatteintäkten för föregående inkomstår.

6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar

22. Om bidraget uppgår till ett väsentligt belopp ska upplysning om jämförelsestörande post lämnas enligt Rådets rekommendation nr 3.1.

7.1 Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen. Följande uppgifter skall framgå:

23. Upplysningar lämnas om avsättningar (inklusive särskild löneskatt) för pensioner och liknande förpliktelser.
24. Upplysningar lämnas om Ansvarsförbindelser (inklusive särskild löneskatt), dvs. pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland avsättningar.
25. Upplysningar lämnas om finansiella placeringar avseende pensionsmedel. Såväl bokfört värde som marknadsvärde skall redovisas. Om pensionsmedel inte finns skall detta anges.
26. Upplysningar lämnas om återlånade medel.
27. Upplysningar lämnas om de tillgångsslag som förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåtts. Uppgifter skall lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.
28. Upplysningar lämnas om en beskrivning av utvecklingen från föregående år.

8.2 Sammanställd redovisning

29. Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. De särskilda upplysningarna ska ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Upplysningarna ska innehålla uppgifter om: ägartillskott, koncernbidrag,

utdelningar, köp och försäljning samt fordringar, skulder och andra förpliktelser mellan enheterna i den kommunala koncernen.

Tilläggsupplysningar ska lämnas enligt följande:

30. Noter till resultat- och balansräkningens poster ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat- och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämte dessa.
31. Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/ avgränsats.
32. Vilka juridiska personer den består av och
33. Hur den förändrats i sin sammansättning under året.

10.2 Avsättningar och Ansvarsförbindelser

För varje avsättning ska upplysningar lämnas om följande:

34. Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
35. De avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar.
36. Belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen.
37. Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
38. Ökningen under perioden av nuvärdesberäknades belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas för varje avsättning:

39. En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.
40. En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
41. Upplysningar ska lämnas om betydelsefulla antaganden som gjorts rörande framtida händelser som påverkat värderingen.

Ansvarsförbindelser

42. För varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen ska, såvida inte sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är ytterst liten, kommunen eller landstinget lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt.
43. En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för utbetalningar
(Detta torde vara mycket ovanligt, men det kan tänkas att upplysningar som ska lämnas enligt ovan anses ha en menlig inverkan på kommunens eller landstingets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. I sådana fall behöver uppgifterna inte lämnas, men tvistens allmänna karaktär ska då framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtil. Lämnas denna information kan man därför inte anses avvika från nr 37 och 38)

11.4 Materiella anläggningstillgångar

För varje slag av materiell anläggningstillgång ska upplysning lämnas om:

- 44. Tillämpad avskrivningsmetod.
- 45. Nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.
- 46. Anskaffningsvärde.
- 47. Ackumulerade avskrivningar.

För varje slag av materiell anläggningstillgång ska en avstämning presenteras för det aktuella året som visar:

- 48. Redovisat värde vid årets början.
- 49. Investeringar.
- 50. Redovisat värde av avyttringar och utrangerade anläggningstillgångar.
- 51. Nedskrivningar.
- 52. Återförda nedskrivningar.
- 53. Avskrivningar.
- 54. Överföringar från eller till annat slag av tillgång.
- 55. Övriga förändringar
- 56. Redovisat värde vid årets slut.
- 57. Upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och därför inte aktiveras.
- 58. Vidare ska upplysningar lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats vid beräkning av kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd.

12.1 Redovisning av immateriella tillgångar

För varje slag av immateriell tillgång skall följande upplysningar lämnas, uppdelade på internt upparbetade och förvärvade immateriella tillgångar:

- 59. Tillämpad avskrivningsmetod.
- 60. Nyttjandeperiod.
- 61. Anskaffningsvärde för periodens början och slut.
- 62. Ackumulerade avskrivningar för periodens början och slut.
- 63. Ackumulerade nedskrivningar för periodens början och slut.

För immateriella tillgångar skall en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut presenteras. Avstämningen skall innehålla följande uppgifter:

- 64. Redovisat värde vid årets början.

65. Investeringar.
66. Utrangeringar och avyttringar.
67. Nedskrivningar.
68. Återförda nedskrivningar.
69. Avskrivningar.
70. Övriga förändringar.
71. Redovisat värde vid årets slut.

13.2 Redovisning av hyra och leasing

*Leasetagare ska för finansiella leasingavtal med en avtalstid **överstigande** tre år lämna följande upplysningar:*

72. Redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag.
73. En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärden.
74. Dessutom ska de nuvärdesberäknade minimileaseavgifterna fördelas på förfallotidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.
75. Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

Leasetagare ska för ej uppsägningsbara operationella leasingavtal, med en avtalstid som överstiger tre år, lämna följande upplysningar:

76. Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter, fördelade på förfallotidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.
77. Upplysningar ska lämnas om vilka kriterier som använts **om** leasingavtal hänförs till operationella avtal **enbart med hänsyn till avtalets värde**.

14.1 Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel

Byte av redovisningsprincip

78. Upplysning skall lämnas om orsaken till bytet av redovisningsprincip.
79. Om byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning skall upplysning lämnas om effekten på eget kapital.
80. Upplysning skall också lämnas om den påverkan som bytet har för den aktuella räkenskapsperioden.
81. Vid tillämpning **framåt** skall upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.
82. Jämförelseuppgifter i årsredovisning skall omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen.

(Korrigeringen mot ingående eget kapital sker dock för det första år som jämförelsen omfattar. Vidare kan omräkningen underlåtas för ett eller flera år om omräkningen inte är meningsfull, eller då värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen. Sker inte omräkning, skall information lämnas om skälen till detta. Om omräkning av jämförelsetalen inte skett i flerårsöversikter i exempelvis årsredovisningar skall information lämnas om skälen till detta. Lämnas denna information kan man således inte anses avvika från nr 77.)

När rättelse av väsentliga fel görs skall upplysning lämnas om:

83. Karaktären av felet i den tidigare perioden.
84. För varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna.
85. Om retroaktiv omräkning är praktiskt genomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

15.1 Redovisning av lånekostnader

86. Upplysning lämnas om huvudmetoden eller den alternativa metoden tillämpats.
87. Upplysning lämnas om summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.
88. Upplysning lämnas om vilken ränta som använts för att beräkna värdet av de finansiella kostnader som inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde.

16.2 Redovisning av kassaflöden

89. Av kassaflödesanalysen eller av upplysningar ska eventuella justeringar av poster som ej är likviditetspåverkande framgå.
90. Rörelsekapitalets förändring ska specificeras.
91. Av upplysningarna ska också framgå väsentliga betalningsflödespåverkande händelser **som avviker från det normala.**

17. Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser

*Upplysningar om pensionsavsättning ska lämnas **i not** enligt följande:*

92. Det redovisade värdet vid periodens början.
93. De väsentliga poster som har förändrat pensionsavsättningen under året.
94. Det redovisade värdet vid periodens slut.
95. **Om** någon del av pensionsförpliktelsen tryggats genom försäkring ska upplysning lämnas

om vilka förpliktelser som tryggats och det belopp varmed den totala redovisade förpliktelsen minskats på grund av försäkringen.

96. Uppllysning ska lämnas om storleken av överskottsmedel.

97. Uppllysning ska lämnas om aktualiseringsgrad för underlaget för beräkningen av pensionsförpliktelserna. *Motsvarande uppllysningar ska lämnas för pensionsförpliktelser som redovisas under ansvarsförbindelser*

98. För förmånsbe0tämnda pensionsförpliktelser som inte omfattas av RIPS 07 samt ålderspension till förtroendevalda som ej följer OPF-KL ska uppllysningar lämnas om tillämpade beräkningsgrunder samt vilket belopp förpliktelsen upptagits till.

18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning

99. Avseende förutbetalda intäkter ska en beskrivning av väsentliga inkomstgrupper jämfört med föregående år redovisas.

100. Grunderna för intäktsföring för olika poster ska anges, dvs. över vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras.

19. Nedskrivningar

Om en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande uppllysningar lämnas **för varje tillgång**:

101. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.

102. Uppllysning om slag av den tillgång som varit föremål för nedskrivning.

103. De händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen.

104. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.

105. Hur återvinningsvärdet fastställts.

Om en återföring av en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande uppllysningar lämnas för varje tillgång:

106. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.

107. Uppllysning om slag av den tillgång som varit föremål för återföring.

108. De händelser eller omständigheter som lett till återföringen.

109. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.

110. Hur återvinningsvärdet fastställts.

20. Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Följande upplysningar ska minst lämnas:

111. En sammanfattande beskrivning av policy för hantering av för kommunen väsentliga risker förknippade med finansiella tillgångar och finansiella skulder, såsom exempelvis ränterisk, valutarisk, kreditrisk, etc.
112. Genomsnittlig upplåningsränta.
113. Genomsnittlig räntebindningstid.
114. En analys över upplåningens förfallostruktur.
115. Marknadsvärde för samtliga finansiella tillgångar som handlas på en **aktiv** marknad.
116. I de fall kommunen innehar sammansatta instrument ska det **bland redovisningsprinciperna** lämnas upplysning om hur kommunen valt att redovisa dessa.
117. Om det gjorts en periodisering av emissionskostnader och andra transaktionskostnader i samband med upptagande av lån ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om vilken princip som valts för periodisering.

21. Redovisning av derivat och säkringsredovisning

Utöver de upplysningar som ska lämnas enligt RRK:s rekommendation ”20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder” ska kommunen även lämna följande upplysningar:

118. En beskrivning av de säkringsrelationer som fanns utestående på balansdagen
119. ~~En beskrivning~~ av de *finansiella instrument* som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen
120. En beskrivning av vilken påverkan säkringsinstrumenten har haft på kommunens resultaträkning under den gångna perioden.
121. Om kommunen använt derivat för att säkra ränterisk ska upplysning lämnas om genomsnittlig upplåningsränta respektive räntebindningstid före och efter beaktande av räntesäkringar.

Yttrande

Flyktingbidrag (yttrande december 2015)

Bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett ska framgå **av not** till resultaträkningen.